

RAFAEL ALENCAR RODRIGUES

**FALSIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
INTESECÇÕES ENTRE A ANÁLISE DO TIPO E POLÍTICA CRIMINAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. João Gualberto Garcez Ramos

**CURITIBA
2006**

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAEL ALENCAR RODRIGUES

FALSIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: INTERSECÇÕES ENTRE A ANÁLISE DO TIPO E POLÍTICA CRIMINAL

Monografia de conclusão de curso aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel no Curso de Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. João Gualberto Garcez Ramos
Departamento de Direito Penal e Processual Penal, UFPR

Prof. Dr. Ivan Guerios Curi
Departamento de Direito Penal e Processual Penal, UFPR

Prof. Dr. João Baptista Nogueira Neto
Departamento de Direito Penal e Processual Penal, UTP

Curitiba, 25 de outubro de 2006.

SUMÁRIO

RESUMO.....	v
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. HISTÓRICO DO <i>CRIMEM FALSI</i> NOS CRIMES FISCAIS	
2.1. HISTÓRICO LEGISLATIVO DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	3
2.1.1. O Código penal e a criminalização dos crimes tributários.....	3
2.1.2. A edição das Leis 4.729/65 e 8.137/90.....	5
2.1.3. A complexidade quanto a não revogação das leis 4.357/64 e 4.729/65 como fator de embaraço na persecução penal.....	8
2.2. A FALSIDADE DOCUMENTAL COMO CRIME MEIO PARA A PRÁTICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	10
2.2.1. A adoção das condutas típicas relativas ao <i>falsum</i> em sede de crimes fiscais.....	10
2.2.2. O concurso aparente de normas.....	13
3. ESTUDO DO TIPO	
3.1. O BEM JURÍDICO TUTELADO PELO TIPO DE FALSIDADE DOCUMENTAL E EM SEDE DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	17
3.1.1. Considerações gerais sobre o bem jurídico penal.....	17
3.1.2. O bem jurídico protegido no falso documental.....	20
3.1.3. O bem jurídico tutelado em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária praticados através do <i>falsum</i>	23
3.2. SUJEITOS DO DELITO.....	29
3.2.1. Sujeito ativo e sujeito passivo dos crimes contra a ordem tributária.....	29
3.2.2. A pessoa jurídica como sujeito ativo do crime.....	33
3.3. OBJETIVIDADE E SUBJETIVIDADE DELITIVA.....	38
3.3.1. O estudo do tipo objetivo dos crimes fiscais praticados através do <i>falsum</i> na Lei 8.137/90.....	38
3.3.2. Subjetividade delitiva no crime de falsidade documental e em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária.....	46
3.4. CONSUMAÇÃO E TENTATIVA.....	52

3.4.1. A consumação do crime contra a ordem tributária praticado através do <i>falsum</i>	52
3.4.2. A possibilidade de crime tentado nos Crimes Contra a Ordem Tributária mediante falsidade documental.....	59
4. ELEMENTOS REVELADORES DA POLÍTICA CRIMINAL ADOTADA	
4.1. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE ATRAVÉS DO PAGAMENTO DO TRIBUTO SONEGADO.....	64
4.1.1. Histórico da adoção do pagamento do tributo sonegado como causa extintiva da punibilidade.....	64
4.1.2. A extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária e seus efeitos.....	66
4.1.3. A extinção da punibilidade através do parcelamento do <i>quantum</i> devido junto a Fazenda Pública.....	71
4.2. A POLÍTICA CRIMINAL ADOTADA PELO ESTADO BRASILEIRO EM TESE DE CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO CONSEQUÊNCIA DA IMPUNIDADE.....	74
5. CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS	85

RESUMO

A análise do histórico da repressão legal em sede de crimes tributários revela a prevalência pela utilização das condutas relativas ao crime de falsidade documental como meio para consecução da vantagem indevida através da sonegação de tributos. Assim, as ações criminosas descritas no tipo penal do *falsum* eram, e ainda são, as condutas meio por excelência dos quais se valem o sonegador de tributos para atingir o resultado típico da lei especial. No entanto, observa-se que muito da sistemática das leis que se destinam ao ataque dessa forma de criminalidade revelam uma opção de política criminal (aqui entendida como a busca do meio mais eficaz para a redução ou extinção da criminalidade) que acaba por favorecer seus autores, tornando-os impunes, por vezes inatingíveis, o que implica em fator de incentivo a essa prática delitiva. Por outro lado, observa-se que tais valorações sobre a criminalidade tributária se tornam nítidas quando comparadas ao tratamento despendido pelo legislador aos crimes que funcionam como meio para a sua execução, principalmente em relação ao falso documental. O que acaba por revelar uma política criminal estatal permeada de falhas legislativas e no trato com a matéria, ocasionadas pela simples desídia do legislador em relação ao bem jurídico tutelado ou por influência dos grupos sociais mais abastados, público alvo da repressão dessa espécie de crime.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária; falso documental; política criminal

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a meu pai que me instigou ao interesse pelo direito, sobretudo, no que se refere ao combate ao crime, através do exemplo de vida e dos proveitosos conselhos e lições da minha infância.

Agradeço ao Professor Dr. João Gualberto Garcez Ramos pela liberdade concedida para a realização deste trabalho, assim como pela confiança depositada.

Por fim, agradeço a todos, oriundos ou não do âmbito acadêmico, que possibilitaram a realização deste trabalho.

INTRODUÇÃO

Desde o surgimento do Estado intervencionista, tem-se vivido a necessidade de combater as condutas que beneficiavam alguns em detrimento do Estado e de toda a sociedade. Desta necessidade surge, de forma imperiosa, a precisão da repressão a evasão fiscal. O Estado passa a direcionar os recursos legais de que dispõe no sentido de reprimir a utilização de meios ilícitos empregados na obtenção de benefícios econômicos resultantes do enriquecimento desonesto.

Na medida em que a sonegação de tributos é uma realidade em todo o mundo, a discussão na doutrina sobre os crimes fiscais tem se intensificado nos últimos tempos, devido aos grandes danos causados por esta forma de criminalidade. Além da curiosidade inerente ao tema, dado a uma série de peculiaridades que contrariam as lições clássicas do Direito Penal.

A criminalização dos ilícitos tributários é claramente obstada por um cipoal que prejudica o reconhecimento das seriedades inerentes à execução do delito. Essas complexidades se tornam uma “válvula de escape” para a impunidade dos responsáveis pelos ardis, engodos e falsidades empregados no sentido da obtenção de privilégios econômicos à custa do Estado e dos contribuintes.

Tal óbice é causado principalmente por uma sistemática legal que não corresponde a um meio eficaz para combate a essa espécie de criminalidade econômica. Tal obstáculo é representado, principalmente, por leis ineficientes e benefícios legais que tornam impunes os agentes que se valem de meios fraudulentos, prejudicando indiretamente a sociedade que deixa de absorver tais recursos por não contar com as ações positivas dos entes estatais destinados à busca do bem comum.

Atualmente, o combate aos crimes tributários é regulado pela Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 que reprime as condutas análogas a vários tipos de fraude previstos no Código Penal. Entre as formas de fraude mais comuns, encontramos a falsidade documental. O falso documental, até pela própria natureza da prestação tributária, sempre representada através de documentos escritos ou, mais atualmente, através dos meios eletrônicos, é o meio por excelência de que se valem os sonegadores

de tributos para reduzir ou suprimir o tributo devido, de forma a passarem despercebidos pela fiscalização fazendária, implicando em resultados desastrosos.

No entanto, observa-se uma grande diferença de tratamento dado pelo legislador entre a criminalização do sonegador de impostos que atua através do expediente do *crimen falsi* e a que corresponde aos crimes próprios das classes sociais menos favorecidas. Indubitavelmente, o sonegador possui mais chances, do que o falsário comum, em não ser punido ou em ter sua persecução interrompida, em razão dessa falha sistemática de repressão aos crimes fiscais.

Conduta insidiosa, o *falsum* não deixa dúvidas da intenção perversa do seu autor em obter vantagem indevida. Porém o legislador das leis de combate à sonegação fiscal não deu o mesmo tratamento quando essa conduta é empregada para causar dano ao Estado, dano este que ultrapassa, em muito, a qualquer outro causado por crime patrimonial.

A ineficácia normativa acaba por revelar dados sobre a política criminal do Estado, entendida como meios através dos quais o Estado busca combater a criminalidade. Infelizmente, ao que parece, os meios legais para o controle de tal forma de criminalidade são ineficazes no que se propõem, funcionando como mecanismo de perpetuação dos crimes fiscais e de impunidade de seus agentes.

Este trabalho se propõe à análise dos crimes tributários executados através do falso documental, atuando pela comparação de suas peculiaridades com aquelas análogas previstas no Código Penal. Acusam-se as opções tendenciosas do legislador em sede de política criminal que resultam na impunidade do sonegador falsário devido às complexidades desnecessárias incutidas no seio da matéria. Por fim, levantam-se questões referentes a política criminal quanto a criação, interpretação e aplicação do texto legal e reconhecimento de fatores que a influenciam.

3. HISTÓRICO DO *CRIMEM FALSI* NOS CRIMES FISCAIS

2.1. HISTÓRICO LEGISLATIVO DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1.1. O Código penal e a criminalização dos crimes tributários

O legislador do Código Penal de 1940 não se preocupou em trazer regulamentação específica relativa à criminalização dos crimes de sonegação de tributos no corpo da codificação. A solução encontrada pelos agentes do Estado responsáveis pela persecução desses crimes foi relacionar a conduta do agente que visava fraudar o fisco, reduzindo ou suprimindo o tributo, às condutas já descritas no Código Penal. Assim, puniam-se os crimes contra a Fazenda Pública através da aplicação de dispositivos do Código Penal, que, no entanto, não previam as situações para as quais estavam sendo aplicados. Com exceção do art 334 do Código Penal, que fazia referência a cobrança de tributos com relação ao crime de contrabando e descaminho, não havia qualquer previsão de crimes envolvendo os tributos na lei penal.

Desde já, tornou-se importante para a persecução dos crimes fiscais a aplicação dos dispositivos penais relativos ao crime de falso documental. Para punir o sonegador de impostos, buscava-se lhe imputar conduta descrita na codificação penal em seus artigos 297 (crime de falsificação de documento público), 298 (crime de falsificação de documento particular), 299 (crime de falsidade ideológica) e 304 (crime de uso de documento falso). A imputação dos crimes de falso em relação as condutas dirigidas à redução ou supressão de tributo pelo particular era de fácil aplicação, pois a sonegação de impostos se opera sobre a documentação tributável, vale dizer, a maior parte dos atos comissivos e omissivos destinados a sonegação de tributos utiliza como instrumento a fraude sobre documentos tributáveis.

Em alguns casos e de acordo com a conformação fática em que a conduta se operava, utilizava-se o tipo de estelionato, descrito no art.171 do Código Penal, para

proceder a punição da sonegação. Neste caso, entendia-se que o crime de estelionato se operava através de um crime meio, que consistia no crime de falso, confirmando a idéia de que o crime contra o fisco se dá, por excelência, através da falsidade em documentos tributáveis.

Outro crime que foi tratado em matéria tributária foi o crime de apropriação indébita do art.168 do Código Penal. Tal tipo foi introduzido com a lei 4.357/64, a qual considerava apropriação indébita a apropriação de valores descontados de terceiros, pelas fontes pagadoras, sempre que não houvesse recolhimento após 90 dias do prazo de vencimento.

Apesar do esforço das autoridades competentes para direcionar os tipos descritos no Código Penal no sentido da persecução dos crimes contra o fisco cometidos pelos sonegadores de impostos, houve consolidação jurisprudencial que fez cair por terra a tentativa de coibir tal criminalidade. Os tribunais passaram a entender que tais meios de fraude aplicados com o fim de trazer benefício ao sonegador, através do dano causado ao fisco, consistiam em condutas atípicas¹.

Dessa forma, a única saída encontrada foi a criação de lei especial que servisse para a criminalização específica das condutas lesivas à Fazenda Pública. Tal necessidade se concretizou com a Lei 4.729 de 14 de julho de 1965, pela definição dos “Crimes de Sonegação Fiscal”. Nesse sentido, faz-se mister a lição de Fábio Leopoldo de Oliveira que, em análise a tal situação, escreveu de forma insuperável por sua clareza as seguintes linhas:

¹ Um exemplo desse entendimento consolidado pelos tribunais é o do acórdão proferido no *Habeas Corpus* 53.186 pelas Câmaras Conjuntas Criminais do tribunal de justiça de São Paulo que manda trancar ação penal contra paciente acusado de fraudar o fisco através de falsidade ideológica citado por Sylvio do Amaral em sua obra: “*omissis*...Assim decidem porque estão sendo eles sendo processados como incursos no art.299 do Código Pena, por fato que, todavia, não passa de tentativa de sonegação de imposto... Ora, a infração fiscal, em si, não constitui sempre e necessariamente infração penal. É possível que, em determinadas modalidades, haja interesse em que venham a ser punidas também criminalmente. Mas seria necessário, para tanto, que a lei conceituasse devidamente as espécies e cominasse penas adequadas. O que não ocorre no direito vigente. Destarte, por mais que se louvem as campanhas contra os sonegadores de impostos, não é possível, em nome delas, transformar, de repente, o art.299 do Código Penal numa sorte de escoadouro de todas as águas, tornando-se o falso ideológico um tipo de delito sem tipos, uma figura desfigurada, de conteúdo incerto e limites sem contornos. Não há confundir o ilícito fiscal e o ilícito penal. Aquele já pe objeto de minuciosa e rigorosa legislação. Por ele sujeitam-se os infratores a multas e sanções de caráter administrativo. Só quando ultrapassando o campo civil o agente, além da sonegação, pratica com dolo específico fato previsto como crime, é que se torna incurso, também, nas sanções penais. Tal não aconteceu na espécie. O fato narrado na denúncia, considerado em tese, constitui infração fiscal, e não crime de falso. Não há, portanto, justa causa para o processo” (AMARAL, Sylvio do. *Falsidade Documental*. 4.ed. Campinas: Millennium, 2000 p.107)

a lei nº4.729, de 14 de julho de 1965, definiu crime de sonegação trazendo, assim, para o direito brasileiro, mais um tipo de delito e, especificamente, para o direito tributário, um novo instrumental de combate à fraude fiscal.

Antes do seu advento poucas não foram as tentativas, na sistemática do Código Penal vigente, de vincular a sonegação fiscal ao conceito do crime de falsidade ideológica (art.299, do CP). Tais tentativas foram repelidas pelo Poder Judiciário. A jurisprudência se definiu, de modo claro e pacífico, no sentido de obstar tais entendimentos, podendo-se citar, a título exemplificativo, as seguintes decisões:

As declarações das partes contratantes, na escritura, atribuindo ao imóvel valor mais baixo do que o realmente pago, não configuram sequer em tese o delito do art.299, do Código Penal. (Habeas Corpus, nº. 54.614-SP, TJSP, rel. Dimas de Almeida – j.20 .ago.1957 – Ordem concedida).

A sonegação tributária, embora enquadrável na descrição ampla do falso ideológico, tem sido considerada figura atípica... O que se verifica no Direito Penal brasileiro é que, quase sempre, o ilícito tributário só se apresenta como ilícito penal quando há norma incriminadora própria para lhe dar configuração típica (Habeas Corpus, nº. 60.093-SP, TJSP, rel. José Frederico – j.12 .out.1958 – Ordem concedida)

Demonstrava, assim, a jurisprudência que as limitações do Código Penal obrigavam a que fossem estabelecidas distinções entre o ilícito penal e o ilícito tributário.²

2.1.2. A edição das Leis 4.729/65 e 8.137/90

A fraude fiscal cometida mediante a falsidade documental pode ser claramente enquadrada nos tipos de falso contidos no Código Penal. Porém, o que motivou a formulação através de lei especial de uma incriminação mais direcionada ao combate a sonegação de tributos foi não a necessidade de corrigir falha do Código Penal, “mas apenas reforçar com atenção especial o combate penal à sonegação de tributos”³.

A Lei 4.729/65 foi criada para responder ao anseio dos órgãos responsáveis pela perseguição dos crimes de sonegação fiscal. Tal lei especial representou significativo avanço no combate ao descumprimento de obrigação tributária com o emprego de fraude, principalmente, com o emprego do falso documental, como revelam os incisos de I a IV da referida lei e que já compunham a sua configuração original, alterada em 1969 com a Lei 5.569, que fez inserir mais um tipo penal relacionado às condutas de concussão (previsto no art.316 do CP) e de corrupção passiva (previsto no art.317 do CP).

Observa Edmar Oliveira Andrade Filho que

² OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976 p.375

³ AMARAL. Op. Cit. p.215

antes do advento da Lei nº4.729/65, a sonegação fiscal, assim como as figuras da fraude e do conluio, possuíam a natureza jurídica de circunstâncias qualificadoras na imposição e graduação de penalidades pecuniárias por descumprimento da legislação do antigo Imposto de Consumo, regulado pela Lei nº 4.502/64, e transformado no atual Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI pelo Decreto-lei nº34/66⁴

Em razão disso o autor afirma que “não eram, pois, figuras penais consideradas como crime ou contravenção penal”⁵.

Apesar das inovações, não se tem dúvida que o trabalho do legislador da Lei 4.729/65 se limitou a reproduzir os tipos de falso documental descritos no Código Penal, acrescentando o especial fim de agir do sonegador falsário, ou seja, o fim de obter vantagem indevida através do emprego de fraude contra a Fazenda Pública. Assim, mesmo uma análise superficial da lei de Sonegação Fiscal revela que os incisos I e II reproduziam o tipo de falsidade ideológica do art.299 do Código Penal, o inciso III descrevia hipótese de falsidade material em documento público previsto no art. 297 do Código Penal e o inciso IV descrevia hipótese de falsidade ideológica e material igualmente prevista na codificação penal.

O que caracterizava o crime de sonegação fiscal, portanto, diferenciando-o dos tipos de falso documental previsto no Código Penal, era o elemento subjetivo especial correspondente à vontade de empregar o falso para fraudar o fisco. Desde logo se observou que, para incorrer em crime de sonegação fiscal, o agente deveria concretizar sua conduta com dolo geral (conhecimento e vontade de inserir, alterar ou omitir informação importante ao fisco ou emitir falsos documentos tributáveis) e dolo específico (vontade de praticar as condutas relativas ao falso com intenção de fraudar o fisco).

Ocorre que o legislador acabou dando tratamento mais benéfico ao sonegador de tributos em relação àqueles que incorriam nas condutas análogas do Código Penal, as quais serviam como meio para a sonegação de impostos. Assim, o sonegador de impostos que se utilizava do *falsum* para alcançar o fim desejado era punido com “pena de detenção de 6 meses a 2 anos, e multa de 2 a 5 vezes o valor do tributo”,

⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004 p.53

⁵ id.

enquanto que aquele que praticava o *crimen falsi* com outro intuito que não fosse o de fraudar o fisco poderia ser condenado a cumprir pena de reclusão de 1 ano a 6 anos, se levado em consideração a pena *in abstracto* que varia de acordo com o tipo de falso documental em que incorre o autor.

Assim, claramente despontou a tendência política de adotar a ênfase ao desvalor de resultado, tornando mais brando o tratamento dado ao sonegador de impostos como se este cometesse crime de menor desvalor do que o cometido por um falsificador, ou seja, o legislador da Lei de 1995, parece ter sido complacente com a realidade da sonegação de impostos, não estabelecendo meio suficientemente eficaz de coibir a prática desta forma de criminalidade. Tal disparate no tratamento jurídico das penas impostas foi corrigido com a edição da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 que definiu os “Crimes Contra a Ordem Tributária”.

A Lei 8.137/90 revogou por completo a Lei 4.729/65, pois aquela regulou integralmente o disposto nesta⁶. Tal entendimento se baseia em regra estabelecida no art.2º, §1º da Lei de Introdução do Código Civil, segundo o qual “a Lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. No caso das duas leis mencionadas, a certeza da revogação de uma pela outra corresponde a terceira hipótese do citado dispositivo da lei civil, isto é, a lei de 1990 regulou inteiramente a matéria tratada anteriormente na lei de 1965 e, por isso, revogou-a, mesmo que não o tenha feito expressamente.

A Lei 8.137/90 trouxe algumas modificações no trato dos Crimes Contra a Ordem Tributária, mas sua essência foi mantida. Vale dizer que o falso documental continuou sendo o crime meio por excelência empregado para fraudar o fisco, também

⁶ Nesse sentido mister se faz a relação entre o disposto na Lei 8.137/90 e 4.729/65:.. Já o inciso II corresponde ao art.1º, II da lei revogada. O inciso III do art.1º da Lei 8.137/90 corresponde ao art.1º, III da Lei 4.729/65. O inciso IV do art.1º da lei de 1990 corresponde ao inciso IV da lei de 1965. O art.2º, I da Lei 8.137/90 regulou o disposto no art.1º, I da Lei 4.729/65. Já o incisoII da Lei 8.137/90 regulou por completo o disposto na Lei 4.357/64 e, finalmente observa-se que o art.2º, III da Lei 8.137/90 regulou o disposto no art.1º, V da Lei 4.729/65. Essa análise leva à conclusão de que a matéria contida na Lei 4.729/65 foi inteiramente regulada pela Lei 8.137/90, levando à revogação daquela de acordo com o art.2º, §1º da LICC. Sobre o assunto: (STOCO, Rui.Crimes Contra a Ordem Tributária. In: Alberto Silva Franco, Rui Stoco (Coord.). *Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001p.602)

sendo previsto tipos penais que se assemelham ao crime de estelionato (art.1º,V da Lei 8.137/90 e art.171 do Código Penal), ao de apropriação indébita (art.2º, II e IV da Lei 8.137/90 e art.168 do Código Penal), ao crime de concussão e de corrupção passiva (respectivamente, art.2º, III da Lei 8.137/90 e art.316 do CP e art.317, §2º do CP).

Além de a Lei 8.137/90 criar novos tipos penais não previstos na lei de 1965 (art.1º, I e V e art.2º, V da Lei 8.137/90), também deu nova natureza aos crimes tributários, que passaram de formais, como estabeleceu o legislador da Lei 4.729/65, para crimes materiais, por vincular as condutas descritas nos incisos ao resultado referente a “suprimir ou reduzir tributo” constante do *caput* do art.1º perpetuado no art.2º pela expressão “constituem-se crimes da mesma natureza”. Além disso, observa-se um recrudescimento das penas aplicadas com a Lei 8.137/90, ao estabelecer pena de reclusão para os incursos no art.1º e de detenção para os condenados nas condutas do art.2º. Ao contrário, o legislador da Lei 4.729/65 dava tratamento mais ameno ao sonegador ao estabelecer apenas pena de detenção para qualquer conduta descrita em seu art.1º.

2.1.3. A complexidade quanto a não revogação das leis 4.357/64 e 4.729/65 como fator de embaraço na persecução penal

Vários dispositivos legais que mencionam a validade das leis 4.357/64 e 4.729/65 foram criados após a promulgação da Lei 8.137/90. Isto estabeleceu uma confusão no sentido de não se saber qual lei aplicar em relação a casuística.

Não restam dúvidas de que o aparente esforço do legislador da Lei 8.137/90 em estabelecer tratamento mais severo ao sonegador de tributos, é anulada na aplicação da norma ao caso concreto, uma vez que, opera-se tal confusão instigada pelo legislador quanto à validade das leis já revogadas formalmente.

Nesse sentido, o Decreto 982 de 12 de novembro de 1993, que dispõe sobre a comunicação dos crimes de natureza tributária ao Ministério Público Federal estabelece em seu art.1º:

Art.1º - Os Auditores – Fiscais do Tesouro Nacional, no exercício das atribuições de fiscalização, de lançamento ou de cobrança de tributos e contribuições devidos à Fazenda Nacional, representarão, perante o Secretário da Receita Federal, com cópia para o titular da unidade administrativa em que tenham exercício e para o Superintendente Regional da Receita Federal, sempre que apurarem ilícitos que entendam configurar:

I – Apropriação indébita (art.11 da Lei 4.357, de 16 de julho de 1964);

II – Sonegação fiscal (art.1º da Lei 4.729/65, de 14 de julho de 1965);

III – crime contra a ordem tributária (arts.1º e 2º da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990);

IV – (...)

Tanto o art.98 da Lei 8383 de 20 de dezembro de 1991 que revogou a hipótese de extinção da punibilidade através do pagamento do tributo sonegado antes do recebimento da denuncia, quanto o art. 34 da Lei 9.249 que repristinou tal regra, também se referiam à Lei 4.729/65, o que dava a entender sua validade. Assim, também ocorre com a lei complementar nº 77 de 13 de julho de 1993 que instituiu o Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) que determina:

Art.13 – Sem prejuízo das sanções administrativas ou criminais, serão aplicadas, de ofício, as seguintes multas, calculadas sobre o valor do imposto devido, corrigido monetariamente:

I – cem por cento, na hipótese de falta de pagamento ou de recolhimento;

II – duzentos por cento, quando a falta de pagamento ou de recolhimento do imposto decorrer de ato caracterizado como crime de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária;

III – trezentos por cento, quando a falta de recolhimento do imposto caracterizar crime de apropriação indébita (*grifo nosso*)

Portanto, em meio a tantas complicações originadas pelo legislador, que parece não se dar conta do fato das referidas leis referirem-se a leis já revogadas, é totalmente coerente a observação de Edmar Oliveira Andrade Filho segundo o qual:

Essa confusão perpetrada pelo legislador parece ter o claro objetivo de servir aos interesses de todos quanto fazem da sonegação fiscal um meio de vida.

Com efeito, diante de uma circunstância e fato em que determinada conduta possa vir a ser enquadrada tanto na Lei nº4.729/65, como na Lei nº8.137/90, a defesa do acusado encontraria aí um manancial de dúvidas, protelações, preliminares, nulidades que só beneficiam os criminosos⁷.

Assim, torna-se evidente a tendência do legislador em tornar impune o sonegador de tributos. Não importa o meio do qual se utilize, o legislador por uma lamentável opção político-criminal de não combater a supressão ou redução de tributo,

⁷ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.58

auferida através de conduta fraudulenta, torna cada vez mais difícil a aplicação das leis de combate a essa espécie de criminalidade por parte dos órgãos para os quais essa repressão é atribuída. De outro lado, com essa complexidade instaurada, tornam-se cada vez mais inatingíveis os derradeiros sonegadores, que contam com inúmeros expedientes legais falhos para se eximirem de qualquer responsabilidade criminal⁸.

Nesse sentido, cita-se Rui Stoco: “A nós, que temos de interpretar e aplicar a lei ao caso concreto, situações como essa causam perplexidade e insegurança, na medida em que não se consegue mais acompanhar o cipoal de normas projetadas no mundo jurídico, a ponto de o Poder Executivo e próprio legislador já não mais distinguirem o que esteja ou não prevalecendo”⁹.

Enfim, parece que a melhor solução, referindo-se a Política Criminal adotada pelo Estado, para se ter um meio eficaz para a repressão dos delitos contra o fisco é a adoção de uma única lei prevendo determinadas condutas e determinadas conseqüências quando do seu cometimento, e não várias leis que prevejam o mesmo “fazer final” estabelecendo tratamentos diferenciados. A única situação que justificaria a aplicação das Leis 4.357/64 e 4.729/65 seria na matéria de aplicação da lei penal no tempo que prevê a preferência da lei mais benéfica quando o crime ocorreu antes da vigência da lei mais rígida.

2.2. A FALSIDADE DOCUMENTAL COMO CRIME MEIO PARA A PRÁTICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.2.1. A adoção das condutas típicas relativas ao *falsum* em sede de crimes fiscais

⁸ Nesse sentido, André Nabarrete Neto, tratando dessa situação de caos perpetrado pelo legislador, tece as seguintes considerações: “Entendo que o fato não traduz apenas falta de técnica, mas representa um traço do Estado brasileiro, que legisla em excesso, confunde e mistura as matérias que disciplina, causando o caos da inteligibilidade dos destinatários. É uma característica de autoritarismo e falta de democracia, pois impede a compreensão clara da ordem jurídica pelos cidadãos”. (NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. n.17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p.174)

⁹ STOCO. Op. Cit. p.602

Ante a obrigação do sujeito passivo da obrigação tributária em cumprir com o dever de efetuar o pagamento de tributo correspondente a fato impositivo descrito na legislação tributária, é passível que o pagamento não se realize, simplesmente, devido ao fato de o contribuinte não possuir meios para saldar a dívida com a Fazenda Pública ou por uma desatenção com os preceitos da lei tributária, casos que originam mera sanção pecuniária representada pela multa, devido a incursão do contribuinte em uma infração tributária de caráter administrativo. Porém, quando o “não pagamento vem de um fato caracterizado como fraude”, como assevera Rodrigo Sanches Rios¹⁰, há uma ação dolosa do agente, objetivando a redução ou supressão do tributo através do emprego de uma conduta tipificada no Código Penal, e que, por isso, é merecedora da tutela do direito penal. Dessa maneira, justifica-se a afirmação de Sylvio do Amaral ao concluir que “só comete ilícito punível quem procura fraudar o fisco mediante recurso criminoso; se puder valer-se de manobra não incluída na lei penal, sujeitar-se-á apenas às sanções fiscais cabíveis”¹¹.

As diversas modalidades de fraude foram empregadas pelo legislador e operadores do direito como instrumentos da realização do tipo penal em matéria de sonegação de tributos. Porém, a conduta que mais foi descrita nas legislações especiais como meio para a prática do crime fiscal foi a relativa ao falso documental, seja o cometido na sua modalidade falso ideológico, seja o material. Dessa forma, observa Sylvio do Amaral tratar-se o *crimen falsi* “de um dos expedientes mais freqüentemente utilizados pelo contribuinte para reduzir fraudulentamente o montante do imposto devido ao estado”¹². Isso ocorre devido ao fato de as próprias características da relação jurídica tributária adotarem o documento escrito como meio de prova ou de registro da ocorrência de determinado fato impositivo, ou seja, fato que se subsume a uma norma jurídica tributária, fazendo surgir o dever de pagar um tributo pelo contribuinte ou substituto tributário e, por outro lado, o direito do Estado em receber tal quantia.

¹⁰ RIOS, Rodrigo Sanches. *O Crime Fiscal: Reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p.29

¹¹ AMARAL. Op. Cit. p.110

¹² *ibid.* p.108

A importância do fato imponible descrito na lei tributária possui dupla localização, uma auferida pelo documento tributável em sede administrativa, como elemento a ser registrado e provado ao fisco e, outra, como meio de execução do crime contra a ordem tributária através do *falsum*, quando é inveridicamente registrado em documento tributável. Dessa forma, segundo Luiz Vicente Cernicchiaro, “o fato imponible é interessante ao Direito Tributário e ao direito penal. Ao primeiro para legitimar a exigência do pagamento. Ao segundo para punir o agente da sonegação”.

Porém, observa-se que a consumação do falso documental em documento tributável, não se constitui em meio por si só incriminável, pois em se tratando de crimes tributários surge a preeminente necessidade de que tal conduta seja destinada ao fim de suprimir ou reduzir tributo, ou seja, “perante a nova lei, a falsidade documental, em si, não constitui crime contra a ordem tributária”¹³.

A conduta consistente em alterar, falsificar, inserir informação falsa ou omitir informação que deveria constar do documento, com o fito de obter a vantagem indevida, deve estar vinculado ao elemento anímico consistente na vontade do contribuinte em fraudar a fiscalização tributária. Dessa forma, menciona Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, que a Lei 8.137/90 recepcionou os vários verbos definidores da falsidade documental como “instrumento da realização do tipo, que se concretiza com a supressão ou com a redução dos tributos, vale dizer, com a ocorrência do resultado que faz parte do tipo”¹⁴. Seguindo essa esteira, conclui Rui Stoco que “as condutas relativas ao *falsum*, constituem apenas condutas ou meios através dos quais se busca suprimir ou reduzir tributos, quer dizer, sonegar”¹⁵.

Quando não consta da conduta o elemento anímico relativo a vontade do agente, em através do falso documental, obter redução ou supressão do tributo que deve, e o falso documental é, portanto, empregado em documento tributável com outro fim que não o previsto na lei especial, haverá a subsunção do fato a descrição do Código Penal, sendo a conduta do agente enquadrável em um dos tipos constantes do título “Dos crimes contra a fé pública” do referido diploma legal, por restar ofendido o

¹³ *ibid.* p. 229.

¹⁴ OLIVEIRA, Antônio Mariz de. Reflexões sobre os crimes econômicos. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. n.11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995 p. 99.

¹⁵ STOCO. *Op. Cit.* p. 613.

bem jurídico por ele tutelado e não aquele ao qual o legislador quis dar proteção com a produção da lei específica.

Portanto, a lei especial tem o fim de particularizar uma situação em que o falso também é empregado, com o objetivo de melhor atender aos anseios de reprimenda de dada criminalidade. Assim, nos dizeres de André Nabarrete Neto, “na sonegação fiscal a conduta ilícita interfere na ordem jurídica por intermédio da fraude ativa ou não, violando o agente, valores sistêmicos, que se traduzem na proibição da utilização de meios vedados na obtenção de vantagem”¹⁶. Por isso, a redução e a supressão do tributo devido à Fazenda Pública, obtidas através do emprego do falso em documento tributário devem ser coibidas, conforme o caráter de imprescindibilidade à consecução do crime fim que é ínsito a espécie, ou seja, as regras gerais relativas ao *falsum* se estendem aos Crimes Contra a Ordem Tributária com o objetivo de melhor entender as características deste tipo de criminalidade.

2.2.2. O concurso aparente de normas

Conforme exposto anteriormente, os Crimes Contra a Ordem Tributária são tipificados através da reprodução de condutas já descritas no Código Penal. As condutas referentes ao falso documental constantes do capítulo intitulado “Dos crimes contra a fé pública” são as mais reportadas na lei especial. Por isso, por descreverem as mesmas condutas, frente à ocorrência no caso concreto, não se saberia ao certo quando aplicar a lei especial ou a geral ou, o que seria pior, se elas poderiam ensejar um concurso de crimes, na medida em que se utiliza o autor de uma falsidade documental reprimida pelo Código Penal, auferindo o resultado descrito na lei especial. Por isso, relevante se faz o estudo do concurso aparente de normas¹⁷.

Segundo lição de Heleno Cláudio Fragoso, no concurso aparente de normas “uma só ação pode, em tese, configurar mais de um crime; todavia só uma norma é

¹⁶ NABARRETE NETO. Op. Cit. p.178

¹⁷ Heleno Cláudio Fragoso confirma essa posição ao dizer que “há concurso aparente de normas se o agente faz uso do documento que falsificou para induzir alguém em erro e obter vantagem ilícita excluindo-se assim o concurso de crimes”. (Fragoso, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal: Parte Especial*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984 p.339)

aplicável, excluídas as demais por princípios lógicos e de valoração jurídica do fato”¹⁸. Assim, a “racional interpretação dos tipos penais”¹⁹ é o que coordena a adoção de uma norma ou outra quando presente o falso concurso de normas, sendo opção do legislador penal brasileiro não trazer tais soluções no texto da codificação.

As soluções adotadas na interpretação lógica das normas, quando do concurso aparente de normas, são divididas em princípios. A doutrina²⁰ enumera três princípios básicos para a solução desses conflitos: o princípio da especialidade, o princípio da subsidiariedade e o princípio da consunção. O princípio da especialidade é aplicado quando o fato enquadra-se em uma lei especial e na regra geral, caso em que vige a regra *lex speciali derogat lex generali*. O princípio da subsidiariedade é aplicado no caso de uma norma que define crime menos grave estar abrangida pela norma que define crime mais grave, que protege o mesmo bem jurídico da norma menos gravosa, de acordo com o caso concreto. Em subsidiariedade só se usa o mais brando quando não cabe o mais grave, ou seja, o tipo penal menos grave é subsidiário ou acessório ao tipo penal mais grave que protege o mesmo bem jurídico. Já o princípio da consunção soluciona os casos em que há uma relação de *minus* a *plus*, ou seja, quando um crime é meio necessário ou fase normal de preparação ou de execução de outro crime. A consunção determina a derrogação da *lex consumptae* pela *lex consumens*, e é esta a regra utilizada pelos nossos tribunais para solucionar os problemas referentes a falso concurso de normas em relação ao falso documental e ao crime fiscal.

Assim, o falso documental, utilizado como meio para a prática do crime contra a ordem tributária é consumido (absorvido) por este último. Dessa forma, a lei especial, definidora dos Crimes Contra a Ordem Tributária, contém em si o desvalor delitivo das condutas correlatas descritas no capítulo intitulado “Dos crimes contra a fé pública” do Código Penal. Há, portanto, o exaurimento do conteúdo proibitivo da conduta criminosa tida como meio para a consecução do crime fim determinado pela

¹⁸ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal: Parte geral*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983 p.351

¹⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002 p.696

²⁰ O entendimento adotado neste trabalho será o estabelecido na lição magistral de Heleno Cláudio Fragoso: FRAGOSO. *Lições... Parte geral*. , p.351 e ss.

existência de um “fechamento material”²¹. Nos dizeres de Rodrigo Sánches Rios, o princípio da consunção “teria aplicação unicamente quando fossem atingidos interesses do Estado na sua veste fiscal”²², vale dizer, quando as condutas relativas ao *falsum* em documento tributável resultarem em dano a pessoa diversa do Fisco, prevalecerá as regras gerais do Código Penal, sendo aplicado, de acordo com o caso concreto, o estabelecido nos artigos 297, 298, 299 e 304 do referido diploma legal. Nestes casos, o que se observa é que o falso não esgota no crime fiscal a sua potencialidade lesiva, mantendo a sua eficácia ofensiva, lesando a fé pública como bem jurídico tutelado pelos tipos relativos ao *crimen falsi*.

Nesse sentido, também se firmou o entendimento dos tribunais superiores, cujos exemplos são transcritos por Rui Stoco²³:

O *falsum* destinado exclusivamente a suprimir ou reduzir tributos não constitui crime autônomo diferente da sonegação fiscal. Tendo sido, entretanto, falsificados pelo agente da sonegação recibos de terceira pessoa que, em razão disso, foi injustamente envolvida em procedimento fiscal, a existência desta segunda vítima possibilita a caracterização do delito de falsificação documental (art.298) ou o aditamento da denúncia para a descrição e alguma lesão patrimonial (Habeas Corpus nº.1207/SP STJ, 5ª Turma – Rel. Assis Toledo – j. em 03/jun.1991 –DJU, 24. jun.2006 p.8647)

Sonegação fiscal – falsidade ideológica – Descabe confundir o meio para a prática do crime com autonomia deste último. Na sonegação fiscal, o falso não se mostra crime autônomo, mas meio relativo à prática do primeiro. Precedentes: recurso em HC 1.207/SP, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Assis Toledo, acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 24 de junho de 1991 (Habeas Corpus nº 76.847, STF – 2ª T. – Rel. Marco Aurélio – J. em 09.jun.1998 – RTJ 168/597)

Segundo Heleno Cláudio Fragoso, alguns autores (Soler, Honig) ampliam a aplicação do princípio da consunção, com base em critérios valorativos, para as ações anteriores ou posteriores “que a lei concebe implícita ou explicitamente, como necessárias, ou aquilo que dentro do sentido de uma figura constitua o que normalmente acontece”²⁴. São os chamados ante-fato e pós-fato impuníveis. Assim, o crime meio representado pelo falso documental em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária, pode se constituir em ante-fato impunível porque consumido pelo crime fim devido a grande “frequência de seu uso” ou pela “Regularidade de sua aplicação”

²¹ ZAFFARONI. Op. Cit. p.697

²² RIOS. O Crime..., p.31

²³ STOCO. Op. Cit. p.634

²⁴ FRAGOSO. *Lições... Parte geral.*, p.354

segundo entendimento de Fragoso. Porém, essa sistemática só se aplica para os Crimes Contra a Ordem Tributária descritos na Lei 8.137/90 porque estes são apenados mais severamente do que os crimes de falsidade descritos no Código Penal. Por outro lado, seria difícil aceitar tal sistemática quando o crime de falso fosse punido mais severamente que o crime fim.

Poder-se-ia entender que este era um problema corrente no crime de sonegação fiscal definido na Lei 4.729/65. Daí a crítica de Fragoso no sentido de não se considerar concurso aparente de normas quando o falso for utilizado para prática de crime patrimonial com pena inferior àquele²⁵. Porém, como se sabe, os crimes definidos na Lei 4.729/65 eram formais, ou seja, consumiam-se sem a existência da ofensa ao bem jurídico, assim como os crimes de falso documental descritos no Código Penal. Neste sentido, privilegiava-se o desvalor de ação e, quando da ocorrência dolosa do falso documental em documento tributável, havia a caracterização do crime de sonegação fiscal. Nesse caso, não era o princípio da consunção que vigorava e sim o da especialidade.

²⁵ id.

3. ESTUDO DO TIPO

3.1. O BEM JURÍDICO TUTELADO PELO TIPO DE FALSIDADE DOCUMENTAL E EM SEDE DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1.1. Considerações gerais sobre o bem jurídico penal

O estudo do bem jurídico é de crucial importância para o estudo do tipo penal, pois não se concede a existência de uma conduta típica que não seja capaz de causar dano ou perigo de dano a determinado bem jurídico tutelado pela lei penal. Esta premissa é a base do princípio da lesividade.

O princípio da lesividade é um dos alicerces sobre os quais se funda o direito penal contemporâneo. Tal princípio determina o entendimento de que todo delito deva ao menos lesar ou pôr em perigo determinado bem jurídico para que seja efetivamente objeto do *jus puniendi* do Estado, ou seja, trata-se do princípio *nullum crimen sine iniuria*. Assim, a construção do tipo penal se liga à esfera de valores de uma sociedade, como uma forma de limitação do poder punitivo do Estado. Limitação que se apresenta pelas próprias funções inerentes ao princípio da lesividade, ou seja, a impossibilidade de incriminação por parte do Estado da cogitação de execução de um fato criminoso pelo indivíduo, assim como dos atos preparatórios para a execução de um crime (art.14, II do CP) e das condutas que não apresentem qualquer risco a um bem jurídico tutelado²⁶ são as expressões práticas dessa restrição.

Esse fator axiológico encontra asilo no texto constitucional, vale dizer, são os valores previstos na Carta Magna que geram bens jurídicos penais, pois é a grande aglutinadora da parcela subjetiva do arcabouço de valores de uma sociedade no Estado Democrático de Direito, além de ser “a única fonte aceitável para eleição de bens jurídicos”²⁷. Nesse sentido, o legislador infraconstitucional baseia seu trabalho na

²⁶ Sobre as funções do princípio da lesividade: (COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003 p.33)

²⁷ *ibid.* p.32

ordem axiológica inserida na constituição. Fundamenta-se a ilegalidade da conduta e do seu resultado sob o pressuposto de se tratarem de fatos inaceitáveis dentro da realidade contextual, axiologicamente considerados em dada sociedade, criando o injusto penal e tornando legítimo o *jus puniendi* do Estado, em prol da harmonização das relações entre os indivíduos e entre eles e o Estado.

Nesse sentido, Luiz Regis Prado conceitua o bem jurídico como

um ente (dado ou valor social) material ou imaterial haurido no contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem e, por isso, jurídico-penalmente protegido. E, segundo a concepção aqui acolhida, deve estar sempre em compasso com o quadro axiológico (*Wertbild*) vazado na Constituição e com o princípio do Estado Democrático e Social de Direito²⁸.

O desvalor de conduta e o de resultado, formadores do injusto penal, devem vir de uma realidade reprovável observada na sociedade. Segundo Helena Moniz, o bem jurídico “há-de sempre referir-se a uma realidade do mundo exterior protegida pelo direito penal”²⁹.

Observa Juarez Tavares, através da ótica da construção político-criminal que

não há um catálogo de bens jurídicos imutáveis à espera do legislador, mas há relações sociais complexas que o legislador se interessa em preservar e reproduzir. São múltiplos e irredutíveis os aspectos dessas relações sociais, aos quais pode o legislador outorgar proteção penal, convertendo-os em bens jurídicos. O bem jurídico, portanto, resulta da criação política do crime (mediante imposição de pena a determinada conduta), e sua substância guarda a mais estreita dependência daquilo que o tipo ou os tipos penais criados possam informar sobre os objetivos do legislador³⁰.

Com base nessas premissas, Roberto dos Santos Ferreira enumera as funções do bem jurídico penal criadas pela doutrina: “função de garantia”, quando determina a aceitação de um tipo penal, se a conduta que descreve, lesione ou ponha em risco “interesses e valores fundamentais da pessoa e da sociedade”; “função teleológica”, quando o bem jurídico é utilizado como norteador da interpretação dos tipos penais; “função individualizadora”, quando utilizado como fator de medição da pena

²⁸ PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral – arts. 1º. A 120*. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. v.1. p.266

²⁹ MONIZ, Helena Isabel Gonçalves. *O Crime de Falsificação de Documentos: Da Falsificação Intelectual e da Falsificação em Documento*. Coimbra: Coimbra editora, 1999. p.45

³⁰ TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000 p.176

culminada à conduta que o ofende em relação a gravidade da lesão ocorrida; finalmente, fala-se em uma “função sistemática” do bem jurídico, em que se leva em conta a classificação dos crimes, v.g., no caso dos crimes de falso que estão todos ligados a proteção do bem jurídico “fé pública”³¹ na sistemática do Código Penal brasileiro.

O entendimento da doutrina em função de conceber o bem jurídico penal como uma criação advinda de uma dada realidade social, em que condutas humanas são tidas como injustas, ou seja, advindas da esfera ontológica (ser), é fruto do finalismo inaugurado por Hans Welzel, que não separa a estrutura do mundo do ser da estrutura axiológica ou valorativa da coletividade, buscando uma maior operabilidade lógica. Dessa forma, o universo valorativo (dever ser) estaria condicionado ao mundo do ser ou dos fatos, ou ainda, poder-se-ia dizer que, de certo modo, a conduta reprovável por uma dada comunidade ou de uma pessoa viria antes do trabalho intelectual do legislador, no sentido de torná-la texto de lei através da caracterização típica.

O entendimento de Helena Moniz pode ser destacado, para quem o bem jurídico “se trata de tudo aquilo que, fazendo parte da vida social e saudável dos cidadãos (de forma a assegurar as condições mínimas para o livre desenvolvimento da personalidade de cada um), é considerado pelo legislador como valor que reivindica uma tutela”³².

Deste entendimento, extrai-se que o bem jurídico no direito penal está sempre empenhado a proteger os interesses de uma comunidade e não de interesses individuais. Nesse sentido, cita a autora portuguesa o entendimento de Roxin que conceitua bem jurídico como sendo “os dados ou objetivos necessários ao livre desenvolvimento do indivíduo ou ao funcionamento do sistema social no seu todo, orientado por aquele conjunto de finalidades”³³.

Por outro lado, ligado a ótica pessoal do bem jurídico, Juarez Tavares diz que os bens jurídicos penais devem sempre partir da figura da pessoa humana, mesmo que

³¹ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes Contra a Ordem Tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei 8.137 de 27.12.1990, e 34 da Lei 9.249, de 26.12.1995. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002 p.23

³² MONIZ. Op. Cit. p. 48

³³ id.

constituam bens jurídicos estatais coletivos. Segundo o autor “a inserção de bens jurídicos coletivos ou do Estado não desnatura o conteúdo estritamente pessoal desses bens. É possível, por exemplo, que o interesse fiscal do Estado seja erigido em bem jurídico, não simplesmente por causa do poder público, mas como condição de sobrevivência ou melhor padrão de vida da pessoa humana”³⁴.

3.1.2. O bem jurídico protegido no falso documental

O Código Penal prevê a falsificação de documento público no art. 297, a falsificação ideológica no art. 299 e o uso de documento falso no art. 304. Observa-se desde já que tais dispositivos legais se encontram no capítulo denominado pelo legislador de “Dos crimes contra a fé pública”, o que supõe a fé publica como bem jurídico eleito pelo legislador.

A concepção de fé pública, cujo principal defensor é Manzini, porquanto citado por diversos autores, seria “a fé que o público reconhece como ínsito nos documentos; é o crédito que o público concede aos documentos em geral”³⁵. Tal conceito torna claro que a fé pública é exemplo de bem jurídico destinado à proteção de interesses de uma coletividade. Este bem jurídico, de outra forma, está materializado na veracidade que se presume existir nos documentos públicos. Entende-se a importância do documento escrito como invenção humana, pela necessidade surgida das relações entre indivíduos que exigiam registros materiais, para fazer-se reconhecer pelos demais integrantes da comunidade. Documentos estes dotados de valor jurídico, com o objetivo de firmar a segurança das relações entre membros de uma comunidade ou entre o particular e o Estado através da veracidade presumivelmente neles depositada³⁶. Com base nestas premissas, Heleno Cláudio Fragoso definiu documento

³⁴ TAVARES. Op. Cit. p.181

³⁵ GOMES, Luiz Flávio. *Norma e bem jurídico no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002 p.148

³⁶ Sobre a importância do documento escrito para a sociedade, assim ensinou com brilhantismo Sylvio do Amaral: “Desde o assento do seu nascimento até a notação de sua morte, vive o homem ligado a papéis escritos, de toda a espécie, de maior ou menor importância: alguns de significado apenas íntimo, outros de valor jurídico ingênuo; estes, fixadores de direitos seus, aqueles, de obrigações a favor de terceiros; às vezes relativos a aspectos essenciais de sua personalidade, outras, referentes, tão só, a circunstâncias inteiramente acessórias e sem decisivo valor. Tal é a ingerência do documento na existência do homem e das nações que, por força do

como sendo “todo escrito devido a um autor determinado, contendo exposições de fatos ou declarações de vontade dotado de significação ou relevância jurídica”³⁷.

A crença na veracidade ligada ao documento surgida do convencionalismo social consistente em se confirmar relações jurídicas entre os indivíduos pertencentes a uma comunidade através de um escrito é que se chamou “fé pública”. A alteração ou falsificação de informações constantes do documento escrito, suprimindo a verdade nele contida, é uma ofensa a esse bem jurídico coletivo, pois não se poderia jamais confiar no valor dos documentos se a verdade neles expressada não possuísse valor jurídico que vinculasse o Estado e toda a sociedade nos termos fixados. Nesse sentido, Heleno Cláudio Fragoso menciona que o “Estado, como coletividade de cidadãos” representa o sujeito passivo atingido pelo crime de falso documental, uma vez que “a falsidade praticada em relação a documentos atinge a confiança de todos relativamente a manifestações de vontade na forma escrita”³⁸.

Para alguns estudiosos do crime de falso, o bem jurídico tutelado pelo tipo penal é, na verdade, a segurança e a confiabilidade das informações nas relações jurídicas. Segundo Helena Moniz, a incriminação ao uso de documento falso trata da proteção de bem jurídico que está além da mera fé pública. Observa que com a utilização do documento falso há a materialização da conduta típica correspondente a falsificação de documento e também a exteriorização do perigo trazido pelo documento falso. Dessa forma, a autora sugere que o bem jurídico protegido não seria a fé pública, que resta ofendida desde o momento da confecção do documento com informações falsas, mas sim a “segurança e credibilidade no tráfego jurídico”³⁹, bem jurídico este que com a confecção do documento apenas sofreria um perigo de ser atingido pelo *falsum*.

instinto, mais da razão, a humanidade adotou em torno de sua autenticidade uma atitude coletiva de aceitação *a priori* por parte do indivíduo. Os homens organizados em sociedade sentiram, com o andamento da civilização, a indeclinável necessidade de crer na veracidade do documento até prova em contrário – gesto mental ditado, antes de tudo, por imperativo de ordem prática, pois as relações humanas a todo momento se atravancariam, se, de cada documento relevante, fosse mister pesquisar devidamente a autenticidade.”. (AMARAL. Op. Cit. p. 6)

³⁷ FRAGOSO. *Lições... Parte Especial.*, p.325

³⁸ *ibid.* p.335

³⁹ *id.*

Ambas as opiniões são combatidas pela doutrina mais moderna. Tais bens jurídicos, em verdade, são por demais abstratos e implicam insegurança na aplicação da norma penal. Segundo Luiz Flávio Gomes o problema de se ter um bem jurídico incerto e abstrato como bem jurídico protegido em um dado tipo penal é que “quanto mais aberto (mais amplo) o bem jurídico, mais difícil torna-se a concretização da ofensa”⁴⁰. Por isso, o autor se vale de doutrina estrangeira recentíssima⁴¹ para formular a idéia de que o bem jurídico tutelado pelo *crimen falsi* decorre das funções inerentes ao documento. O falso, que causa dano ao lesionar o bem jurídico, conforme manda o princípio do *nullum crimen sine iuria*, deve atingir as funções do documento correspondentes à garantia, à perpetuação e à função probatória dos documentos⁴².

A função de garantia do documento está ligada à autenticidade que tal documento deve representar, indicando a pessoa responsável por sua confecção ou preenchimento. A função de perpetuação está relacionada à incolumidade física do documento que permite o reconhecimento de determinados fatos ou declarações por quem dispor do documento. A função probatória do documento diz respeito ao fato de todo documento ter a função de comprovar algo para um ente público ou a um particular.

Porém, apesar da adequação do bem jurídico, tutelado no crime de falsidade documental, às funções do documento contar com suporte fático indiscutível, ela não pode ser aplicada na lei penal brasileira, pois se presumem que as funções do documento devem ser efetivamente atingidas para que se configure o crime de falsidade. Acontece que o tipo penal de falsidade documental no direito brasileiro descreve indubitavelmente conduta formal, que não necessita de resultado para sua incriminação. Portanto, o bem jurídico tutelado pelo tipo de falso será atingido com a mera possibilidade de causar dano do documento falsificado, não se exigindo o dano como ocorre com os crimes de natureza material. Assim, o bem jurídico, fé pública, resta danificado com a mera possibilidade de dano, de acordo com a descrição típica do falso no Código Penal, não sendo correto dizer que se necessita efetivamente da

⁴⁰ GOMES. *Norma...*, p.149

⁴¹ BACIGALUPO, Enrique. *El delito de falsidad documental*. Madrid: Dykinson, 1999 apud id.

⁴² GOMES. *Norma...*, p.150

violação de uma das “funções do documento” para a configuração do delito. Se assim fosse, estaríamos diante de um crime material, o que não corresponde à realidade da descrição típica da falsidade documental na legislação penal pátria. Nesse sentido, as “funções” de um documento só se materializam com o efetivo emprego deste documento, caso em que o bem jurídico “fé pública” já foi violado, rumando para o exaurimento do crime de falso documental que se constitui em obter a respectiva vantagem ou de aplicar o engodo na vítima.

3.1.3. O bem jurídico tutelado em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária Praticados através do *falsum*

Ocorre questão relevante quando o estudo se dirige ao falso como meio para a prática dos Crimes Contra a Ordem tributária. Sabe-se que, ao se utilizar da falsificação para o cometimento de crime fiscal, o agente necessariamente ofende a fé pública⁴³ para finalmente atingir o bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/90. Por isso, muitos autores têm se posicionado no sentido de considerar as condutas típicas dos Crimes Contra a Ordem Tributária como modelos de crimes pluriofensivos, ou seja, são condutas tipificadas como crimes pela lei penal que ofendem a mais de um bem jurídico. Este é o posicionamento adotado pela lei portuguesa, haja visto que a “fraude fiscal” deve ser considerada como o crime de falsidade empregado dolosamente como meio de se produzir um dano patrimonial⁴⁴. Para a configuração do crime tributário na sistemática da lei portuguesa é necessário não só atingir a fé pública, mas também que tal conduta seja balizada por elemento intelectual do agente correspondente a querer o resultado causador de dano à Fazenda Pública⁴⁵. Portanto, há ofensa não só ao bem

⁴³ Para o professor Luiz Alberto Machado não haveria de se falar em ofensa a fé pública quando fosse usado o falso documental como meio de fraude para iludir o fisco. Além do fato de o funcionário público, agente fiscal, estar adstrito de conferir a “fidelidade da declaração”, ainda, segundo o professor, “a mera declaração, por si só, não prova nada. O autolancamento do imposto de renda não significa a prova definitiva do ganho, para efeito do pagamento do tributo”. (MACHADO, Luiz Alberto. Dos crimes contra a ordem tributária. In: *Revista de Direito Tributário*. n.34. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985 p.261)

⁴⁴ RIOS. *O Crime...*, p.44

⁴⁵ Rodrigo Sanches Rios traz o entendimento de Jorge de Figueiredo Dias segundo o qual o resultado da conduta característica do crime fiscal seria uma união entre o bem jurídico tutelado pelo crime de falso documental, ou seja, “a segurança e a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos” e a vontade do agente em produzir dano à Fazenda Pública. Cabe considerar que considerar o bem jurídico tutelado pelo crime de falso em

jurídico “fé pública”, como também ao patrimônio estatal representado pela Fazenda Pública.

Rui Stoco também se envereda por esta trilha, aceitando o sentido pluriofensivo do crime tributário ao mencionar que os bens jurídicos atingidos pelo crime tributário são “principalmente, a fé pública e a Administração Pública”⁴⁶.

Ainda nessa esteira, tem-se entendido que o crime fiscal atinge inúmeros bens jurídicos. Rodrigo Sánches Rios menciona que recentes estudos doutrinários indicam que “a conduta típica do crime fiscal incide contra o ‘dever de lealdade’ (do cidadão para com o Estado em relação ao mandamento tributário), a ‘fé pública’, ‘a função do tributo no Estado de direito’ e, obviamente, a ‘Fazenda Pública’, na sua conotação patrimonial”⁴⁷.

Porém, tal divergência não pode chegar a tal nível de abstração. Não pode a doutrina deixar de dar um sentido real ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários, sob pena de, em não o fazendo, anular a atuação do Estado no combate a essa prática delitiva, pois sem bem jurídico certo, não se pode determinar a configuração do delito, na medida em que não se sabe quando uma conduta atingiu o bem jurídico tutelado.

A Lei 8.137/90 não estabeleceu de forma clara o bem jurídico que pretende tutelar, restando divergências doutrinárias quanto ao assunto, o que leva à inúmeras e formas de interpretação, inclusive no que diz respeito aos tipos penais criados pela Lei 8.137/90, que se utilizam da falsidade documental como meio.

Edmar Oliveira Andrade Filho leva em conta o fato de a Lei em estudo estabelecer como conduta típica o ato do sujeito passivo da obrigação tributária que visa frustrar o exercício do direito da Fazenda Pública de receber valores correspondentes a fatos geradores estabelecidos na lei tributária e, com base nos

Portugal não corresponde a fé pública, pois na legislação penal portuguesa o crime de falso e de uso de documento falso estão inseridos no mesmo tipo. Portanto, para a configuração do *crimen falsi* não basta a mera falsificação que atingiria apenas a fé pública, faz-se necessário o uso do documento para configurar a ofensa à segurança e confiança do tráfico jurídico com documentos como assevera Helena Moniz (MONIZ. Op. Cit.). No que diz respeito a ofensa do bem jurídico estar ligado à vontade de se causar dano a fazenda pública, parece ser mais razoável o entendimento que diz que o falso deve estar dirigido a busca de benefício do próprio falsificador através da sonegação de tributo, pois não há como pensar que o agente do crime tributário aja com a vontade de produzir dano ao Estado, como último fim almejado. (id.)

⁴⁶ STOCO. Op. Cit. p.612

⁴⁷ RIOS. *O Crime...*, p.42

princípios constitucionais tributários, ou seja, atos da vida em sociedade importantes ao fisco.

Em sede de crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado seria “o direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições” acrescentando que “o bem jurídico tutelado é, em essência, o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, eis que a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal exsurge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia de moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir”⁴⁸. Nesse sentido, também é a opinião de Paulo José da Costa Júnior, para quem “a objetividade jurídica é a tutela do erário público, preservando-o de manobras fraudulentas ou de falsidades”⁴⁹.

Porém, em sentido contrário, surge o entendimento que leva em conta a danosidade social do delito fiscal. Os crimes definidos pela Lei 8.137/90 têm uma notória projeção social, uma vez que a arrecadação de tributos pelo Estado é constitutivo de “interesse difuso, subjacente ao Sistema Tributário Nacional, de conformação constitucional, de caráter indivisível e transindividual”, como assevera Roberto dos Santos Ferreira⁵⁰. Assim, os crimes de natureza fiscal têm grande impacto em um Estado Social de Direito, ou seja, em um Estado provedor de políticas públicas que se edificam na máquina estatal abastecida através dos tributos. Esta é a realidade do Estado brasileiro que traz no bojo de sua constituição os princípios atinentes a promoção do bem comum através da intervenção direta do Estado em várias atividades, v.g., ao estabelecer entre seus direitos fundamentais o acesso a saúde ou ao estudo. Conclui o mesmo autor que

as condutas descritas na Lei 8.137/90, assim, longe de constituírem meras infrações fiscais patrimoniais, consubstanciam violação à normalidade da ordem tributária, com reflexos em toda a coletividade, dada a natureza do interesse juridicamente tutelado, porquanto a prática que qualquer ação típica e ilícita contra a ordem tributária provoca um dano ou lesão que se difunde, necessária e inexoravelmente por toda a sociedade. De tal sorte, nos crimes contra a

⁴⁸ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p. 82

⁴⁹ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996 p.106

⁵⁰ FERREIRA. Op. Cit. p.29

ordem tributária, a coletividade aparece como sujeito passivo principal, figurando, o particular, como sujeitos passivos secundários⁵¹.

Este entendimento daria nova roupagem ao tema do bem jurídico tutelado pela lei penal, tornando-o mais amplo ou, conforme as palavras de Rodrigo Sánchez Rios, a lei penal passaria “a tutelar ‘funções’, reforçando penalmente valores coletivos (como o ambiente, a saúde, a ordem econômica, etc.)”⁵². Para Rui Stoco, a função tutelada pelo crime tributário se constitui nos “interesses estatais ligados a arrecadação de tributos devidos à Fazenda Pública, visando a boa execução da política tributária do Estado”⁵³.

O desentendimento da doutrina quanto ao estabelecimento do bem jurídico tutelado nos Crimes Contra a Ordem Tributária é notório. Observa-se que alguns autores apenas analisam o bem jurídico impresso no tipo penal, esquecendo que sua formulação está diretamente ligada a uma opção legislativa baseada em política criminal que se estabelece a partir do sistema legal como um todo.

Em meio a tanta diversidade de idéias, Cláudio Costa propõe uma solução que parece a mais concreta em vista a sistemática da legal, revelando a opção político-criminal do legislador, fundando o estabelecimento do bem jurídico tutelado nos crimes fiscais na análise sistêmica dos crimes definidos na Lei 8.137/90 e demais leis correlatas. O bem jurídico tutelado nos crimes tributários é a “arrecadação tributária”, acrescentando que “não é válido argumentar-se que os bens jurídicos seriam a fé pública, ou a fazenda pública (ou Administração Pública) ou um dever de verdade fiscal do contribuinte materializado em normas, ou ainda caracteriza-lo como delito pluriofensivo”⁵⁴.

⁵¹ *ibid.* p.30

⁵² RIOS. *O Crime...*, p.41. Luiz Regis Prado, critica esse posicionamento, e o faz com base na idéia de que a norma penal deve proteger bens jurídicos e não funções ou as razões da tutela penal. Para esse autor, não se pode conceber a função tributária (de arrecadação, por exemplo) como bem jurídico a ser protegido pela Lei 8.137/90, por inviabilidade do cumprimento da função de garantia que se atribui ao bem jurídico, ou, de outra forma, “em sua capacidade de pôr em perigo dita função de garantia”, o que poderia levar ao esvaziamento do sentido real da proteção jurídica, convertendo os tipos penais “em pura infração de dever”. (PRADO, Op. Cit. p.269)

⁵³ STOCO. Op. Cit. p.612

⁵⁴ COSTA. Op. Cit. p.37

Explica o autor que, sendo considerado como bem jurídico tutelado, pelo crime fiscal, a fé pública, estar-se-ia dispondo do *jus puniendi* do Estado para a criminalização de falsidades muitas vezes inócuas. Tal entendimento é correto a partir do momento em que se analisa o crime tributário praticado através do falso documental como passível de configuração somente com a realização do resultado típico descrito no *caput* do art.1º da Lei 8.137/90, ou seja, o crime tributário praticado através do falso só se configura com a efetiva redução ou supressão do tributo. A falsidade constante de documento tributário não terá a menor importância em relação aos Crimes Contra a Ordem Tributária, pela sistemática da lei especial, se não for observado tal resultado naturalístico. No entanto, se o documento tributável for falsificado com outro fim, que não seja o previsto no *caput* do referido dispositivo legal, não se trata mais de crime contra a ordem tributária e sim crime de falsidade que atinge o bem jurídico fé pública.

Cláudio Costa ainda menciona que a “Fazenda Pública ou o erário ou o Estado” são, na verdade, os titulares do bem jurídico atingido pelo crime tributário, ou seja, a arrecadação de tributos⁵⁵. Esse entendimento afasta a idéia de tutela de bens jurídicos correspondentes às “funções” do Estado com o correspondente titular representado por toda a coletividade.

Tais afirmações constam da falha sistemática das leis que se destinam a repressão aos crimes tributários, que acaba por lançar a proteção do bem jurídico penal ao mesmo nível da proteção ao bem jurídico tributário operacionalizada pela sanção fiscal de caráter administrativo, esquecendo do caráter coletivo e social que a arrecadação representa pelos motivos ora esposados por alguns autores que tratam do tema. Isto ocorre especialmente pela possibilidade de extinção da punibilidade através do pagamento do tributo, anteriormente sonegado, antes do recebimento da denúncia, pois se entende, neste caso, a não existência de ofensa ao bem jurídico. Ora, se o bem jurídico tutelado fosse efetivamente a fé pública, como optam alguns autores não restaria razões ao Estado implementar uma causa de extinção da punibilidade com o simples pagamento do tributo, pois a fé pública, como bem jurídico, já restaria

⁵⁵ id.

ofendida com a materialização da falsidade no documento tributável, o que não permitiria esse procedimento, se considerado que o crime de falsidade documental, de natureza formal, não é amenizado da mesma forma no Código Penal e não admite, nem de longe, uma causa de extinção do poder punitivo estatal da mesma natureza.

Assim, conforme Hélio Telho Corrêa Filho, a adoção da extinção da punibilidade através do pagamento do tributo sonegado antes do recebimento da denúncia, além de ter a nítida finalidade de aumentar a arrecadação tributária, como se verificará em seção própria, revela a preferência do legislador ao “interesse mediatamente tutelado – crédito tributário”⁵⁶.

A fé pública, como já visto, é bem jurídico coletivo, ou seja, de titularidade de toda a sociedade. Porém, a opção do legislador norteadas pela política criminal adotada pelo Estado em relação aos crimes tributários, foi a de prever a possibilidade da extinção da punibilidade, o que seria inadmissível em se tratando de crime que atinge bem jurídico de titularidade de toda uma sociedade. Dessa forma, o Estado assumiu para si a titularidade do bem jurídico tutelado em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária, não restando dúvida de que se trata da proteção, primeiramente, de um interesse do Estado e, em segundo plano, da coletividade.

Com base nessas premissas, Luiz Vicente Cernicchiaro vai além, ao entender que, se bifronte o bem jurídico tutelado pelos Crimes Contra a Ordem Tributária, estar-se-ia estabelecendo uma correlação entre um interesse patrimonial do Estado, representado pela arrecadação tributária, e os interesses da política econômica estatal, o que daria uma dimensão mais ampla ao bem jurídico tutelado nessa espécie de delito, mas sem sair da esfera de atuação do Estado, estando este, devidamente caracterizado como sujeito passivo do crime, através da sua Fazenda Pública.

Assim, indispensáveis as observações de Cernicchiaro, segundo o qual “quem, ilustrativamente, sonega o tributo não afeta apenas o patrimônio público, repercutindo

⁵⁶ CORRÊA FILHO, Hélio Telho. Efeitos Penais do Parcelamento do Débito Tributário. In: *Revista da Procuradoria Geral do INSS*. n.2. Brasília: MPAS/INSS, 1996. v.3. p.15

na arrecadação. Vai além. Atinge a Economia, ocasionando, com isso, reflexo nas atividade do Estado.”⁵⁷

Da adoção do bem jurídico “arrecadação tributária” para a tutela penal em sede de crimes fiscais é que surge a tendência de projetos de lei que tratam cada vez mais brandamente esse tipo de criminalidade, pois tal bem jurídico está em conflito direto com os interesses empresariais, sendo projetado em sua reprovabilidade as pessoas físicas formadoras da sociedade no que lhe alcança. Nesse sentido, a arrecadação tributária é exposta, por todos os meios, como impeditivo de crescimento particular das empresas o que gera desemprego e pobreza no âmago da sociedade, escondendo-se, de outro lado, que a conduta atinente a supressão ou redução de tributos pela forma ilícita é um símbolo de desonestidade que favorece apenas os detentores dos meios de produção e, que a falta do tributo, representa ao Estado a impossibilidade de dar exteriorização de políticas públicas que beneficiam toda a sociedade.

3.2. SUJEITOS DO DELITO

3.2.1. Sujeito ativo e sujeito passivo dos crimes contra a ordem tributária

Não restam divergências doutrinárias acerca de quem representa o sujeito passivo em sede de crimes contra a ordem tributária, pois este sempre será representado pelo Estado na figura de sua Fazenda Pública, seja ela federal, estadual ou municipal. Assim os entes políticos, representados pelo erário, serão os titulares do “bem jurídico atingido através da ação delituosa” conforme conceituou Heleno Cláudio Fragoso⁵⁸. Para tanto, basta que os referidos entes tenham tido seus interesses em relação a arrecadação de tributos ofendidos pela prática delitiva consistente em suprimi-los ou reduzi-los através de uma fraude que se utilize ou não do falso.

⁵⁷ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito Penal Tributário: Observações de aspectos da teoria geral do direito penal. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. v.11.p.181

⁵⁸ FRAGOSO. *Lições... Parte geral*. p.17

No que se refere ao sujeito ativo da prática delitiva em estudo, ou seja, “aquele que pratica o fato punível descrito na norma penal”⁵⁹, figuram preceitos da construção jurisprudencial e legal que merecem mais detida atenção, mas, segundo Rui Stoco, deve-se observar que “de uma forma geral o sujeito ativo será, de regra, o contribuinte”⁶⁰. Contribuinte deve ser entendido segundo preceitua o art.121, § único, I do Código Tributário Nacional, ou seja, contribuinte é o sujeito passivo da relação jurídico tributária que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Segundo o § único, II do mesmo artigo de lei, ainda deve-se considerar como sujeito passivo da obrigação tributária o responsável tributário, que não é espécie de contribuinte, pois sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

O inciso V do art.2º da Lei 8.137/90 possibilita considerar como sujeito ativo qualquer pessoa que utilize ou divulgue programa de processamento de dados capaz de suprimir ou reduzir tributos. Neste caso não se exige que sejam as práticas de *falsum*, (entendido como meio para a sonegação) executadas, necessariamente, pelo contribuinte ou responsável tributário obrigado a reter e recolher tributo do contribuinte de fato como se verifica. A possibilidade do indivíduo que não está inserido em uma relação jurídica tributária, como é o caso do contador, do técnico de informática ou do especialista em processamento de dados, praticar crime contra a ordem tributária também é prevista no art.1º IV da referida lei, uma vez que, qualquer pessoa pode cometer a materialidade descrita em tal dispositivo consistente em “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ser falso ou inexato”, com os objetivos descrito no *caput* do art.1º.

Se a prática delitiva consistir em redução ou supressão de tributo em benefício de empresa, instituição financeira e sociedade comercial, serão pessoalmente responsáveis os diretores, administradores, gerentes ou funcionários. No entanto, essa responsabilidade pessoal implica na prova da participação ou concorrência na prática do crime. No caso em tela deve ser observado se tais agentes empresariais concorreram ou participaram de alguma forma para a falsificação de documento da empresa que seja importante ao fisco. A prova da participação ou co-autoria no crime

⁵⁹ *ibid.* p.295

⁶⁰ STOCO. Op. Cit. p.609

de sonegação de tributos através da pessoa jurídica por cada um dos envolvidos deve ser feita através do exame da culpabilidade correspondente e do respectivo proveito advindo do exaurimento da sonegação⁶¹. Dessa forma, só será responsável o diretor, se ele exercer função de gerência na empresa por força do contrato social e ainda ser dotado de poder decisório na contabilidade fiscal da empresa, ou se empregado, deverá se provar sua participação na prática delitiva.

Observa-se ainda que pessoas que não participam da empresa, como, por exemplo, “sócio-gerente, gerente contratado ou empregado” poderão também ser agente ativo da prática delitiva em co-autoria como observa Rui Stoco⁶².

Porém, há divergências quando o fato punível é praticado pelo contabilista da empresa. Observa Edmar Oliveira Andrade Filho que, apesar de parecer motejo de quem diz, quando da prisão do sonegador falsário, este atribui sempre o fato a um erro de seu contador⁶³. Cita o autor que não pode ser responsabilizado o contador que age de acordo com o Código de Ética dos Contabilistas (Resolução nº290/70 do Conselho Nacional de contabilidade) no que diz que todo o contador deve agir com zelo, diligência e honestidade. Porém, difícil se faz a prova de que efetivamente houve o exercício da profissão de contabilista sob o prisma citado, assim como se torna difícil a caracterização de que a informação falsa lançada em escrituração contábil ocorreu sem representar o contabilista o erro que daria ensejo a sonegação de impostos.

O art.39, §§ 1º e 2º do Decreto Lei 5.844/43 que dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda, já previa a responsabilidade do contabilista que concorre para a sonegação de tributos através da prática da falsidade documental muito antes de se falar em uma lei de combate a sonegação fiscal⁶⁴. Assim, também ocorre

⁶¹ Nesse sentido Edmar Oliveira Andrade Filho ao se referir ao crime contra a ordem tributária praticada em âmbito empresarial: “Em tais circunstâncias, cremos que a maneira de aferir a culpabilidade de cada um dos envolvidos será a verificação do proveito, que porventura tiveram, da ação delituosa” (ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.99)

⁶² STOCO. Op. Cit. p.609

⁶³ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p. 102

⁶⁴ Versa o art.39, §§1º e 2º do Decreto-Lei 5.844/43: “Art. 39. Os balanços, demonstrações da conta de lucros e perdas, extratos, discriminações contas ou lançamentos e quaisquer outros documentos de contabilidade, deverão ser assinados por atuários, peritos-contadores, ou guardas-livros legalmente registrados, com indicação do número do respectivo registro.”, “§ 1º Esses profissionais, dentro da âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos

com o Decreto-lei 9.295/46 que criou o Conselho Federal de Contabilidade. Segundo o art.27, “d”, que regulamenta as penalidades aplicadas no exercício legal da profissão de contabilista, prevê-se a “suspensão do exercício da profissão aos profissionais que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referia à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas publicas”.

A despeito das normas mencionadas, o texto do art. 11 da Lei 8.137/90, expressamente prevê a responsabilidade criminal do contabilista para as condutas tipificadas nos artigos 1º e 2º da referida lei. Porém, não se pode olvidar que fator importante para apuração da responsabilidade do profissional contabilista também se encontra nos indícios adstritos ao caso concreto, por exemplo, quando se observa através do exame de corpo de delito que tais escriturações contábeis foram manuseadas com habilidade apresentando informações falsas e falsas declarações no sentido de se ter sonegado os tributos devidos.

Edmar de Oliveira Andrade Filho acrescenta que “quando, entretanto, o contabilista utiliza seu conhecimento profissional, para ajudar a iludir a fiscalização, tornando mais difícil a descoberta da fraude, pode tornar-se agente do crime de ‘favorecimento real’ previsto no art. 349 do Código Penal, ou tornar-se agente do crime contra a ordem tributária se, porventura, se beneficiou da fraude”⁶⁵.

No entanto, parece equivocado este entendimento, pois a lei 8.137/90 não exige que o agente se beneficie da fraude fiscal para configurar crime contra a ordem tributária. Portanto, o melhor entendimento seria no sentido de que contribuindo de alguma forma para a prática das condutas tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e, resultando na efetiva supressão ou redução de tributo, o contabilista responde por este crime e não pelo elencado pelo art. 349 CP.

documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto de renda.”, “§ 2º Verificada a falsidade do balanço ou de qualquer outro documento de contabilidade, assim como da escrita dos contribuintes, o profissional que houver assinado tais documentos será pelo diretor do Imposto de Renda ou pelos delegados regionais, independentemente da ação criminal que no caso couber, declarado sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação das repartições do imposto de Renda.”

⁶⁵ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.103

Quanto a responsabilidade criminal de agente político cabe lembrar que os prefeitos municipais também respondem pelos crimes contra a ordem tributária praticados através de falso documental desde que tenham contribuído para a sua execução.

Neste sentido é a lição de Rui Stoco:

nada impede que o Prefeito Municipal seja sujeito ativo nos crimes em estudo, pois esses agentes públicos não respondem apenas pelos ‘crimes de responsabilidade’ previstos no DL 201/67, mas também, em tese, por qualquer dos crimes comuns previstos no Código Penal e demais leis especiais, salvo quando haja previsão do mesmo comportamento em mais de uma lei como infelizmente ainda ocorre⁶⁶.

3.2.2. A pessoa jurídica como sujeito ativo do crime

A discussão sobre a possibilidade de imputação de responsabilidade penal às pessoas jurídicas em detrimento da responsabilidade pessoal do agente de um crime, surgiu das diversas complexidades auferidas por esses entes que ensejaram problemas na identificação dos responsáveis pelo cometimento de crimes através da sua estrutura. O professor René Ariel Dotti menciona que a sede natural da discussão acerca da imputabilidade de responsabilidade penal às pessoas jurídicas está localizada na “dificuldade ou impossibilidade para resolver questões relativas à prova da autoria e participação de um grande número de ilícitos onde haja pluralidade de condutas, sejam eles de concurso necessário ou eventual, porém cometidos mediante a atuação ou sob a capa da pessoa jurídica”⁶⁷

Divergem alguns autores quanto a possibilidade ou não de se responsabilizar penalmente a pessoa jurídica.

Entre os autores que sustentam essa possibilidade encontra-se Edmar Oliveira Andrade Filho que acredita que “na verdade, a responsabilização penal da pessoa jurídica, no direito positivo brasileiro, é uma realidade, e é matéria tratada em termos constitucionais”⁶⁸.

⁶⁶ STOCO. Op. Cit. p.609

⁶⁷ DOTTI, René Ariel. Incapacidade criminal da pessoa jurídica: Uma perspectiva do direito brasileiro. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. v.11. p.187

⁶⁸ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.97

Na análise infra-constitucional, Andrade Filho baseia-se na teoria da realidade, ou teoria organicista da pessoa jurídica adequando-a aos preceitos da Lei 8.137/90, concluindo que ela adota a teoria da responsabilidade pessoal do agente, pessoa natural, que pode agir também por meio da pessoa jurídica. Este autor interpreta ainda o disposto no art. 11 da Lei 8.137/90 comparando-o ao dispositivo geral inscrito no art. 29 do código penal para encontrar subsídios à sua argumentação:

Art.11 – Quem de qualquer modo, inclusive por meio da pessoa jurídica, concorra para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas na medida de sua culpabilidade.

Assim, para Andrade Filho se o crime contra a ordem tributária foi executado através da pessoa jurídica, esta também deveria ser considerada como sujeito ativo do crime quando este foi cometido em seu benefício, ou quando parcela do total de tributos sonegados foram empregados em seu favor.

Porém, observa-se que a exegese da discussão para os crimes fiscais se deu com a Lei 4.729 de 1965 que criou os crime de sonegação fiscal e que dispunha em seu texto que “quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade pelas infrações previstas nesta lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual tenha praticado ou concorrido para a prática da sonegação”, concluindo-se a preocupação do legislador em atribuir responsabilidade estritamente pessoal do agente que incorria nas condutas descritas na lei especial, mesmo que agisse através da pessoa jurídica. Por isso, não é de toda certeza a afirmação de Andrade Filho, pois a expressão “inclusive através da pessoa jurídica” constante do art.11 da Lei 8.137/90 é ambígua, na medida em que, tanto pode ser interpretada como incluindo a responsabilidade da pessoa jurídica pela prática de crime contra a ordem tributária como pode ser interpretada no sentido de excluir essa responsabilidade. A análise da lei anterior deixa clara que a tendência é da interpretação no sentido de excluir a responsabilidade penal da pessoa jurídica.

A discussão a nível constitucional instaura-se pela possibilidade ou não de a pessoa jurídica ser considerada sujeito ativo nos crimes contra a ordem tributária para fins de responsabilização criminal. Todo o conflito de entendimentos surgiu da interpretação que se deu ao art.173, §5º da Constituição Federal que assim versa:

Art.173, §5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular

Segundo Rui Stoco, da interpretação do citado dispositivo constitucional, não resulta a possibilidade de responsabilização do “ente ideal”, mas somente a responsabilização adequada a sua natureza.

O autor cita ainda passagem de especial efeito esclarecedor de Manoel Pedro Pimentel para quem

vigentes os postulados da responsabilidade subjetiva, não há como punir a pessoa jurídica, e os crimes praticados em nome da sociedade somente podem ser punidos através de apuração da responsabilidade individual dos mandatários da sociedade, desde que comprovada sua participação nos fatos. Responsabilizar a pessoa jurídica, nos apertados limites do princípio da responsabilidade por culpa, é solução que a dogmática penal não aceita”⁶⁹

As punições referidas no art. 173, § 5º para a pessoa jurídica são aquelas “de acordo com sua natureza”, ou seja, não as de natureza criminal, mas as de natureza administrativa, por exemplo, as previstas na Lei 8.078/90 (código de Defesa do Consumidor) em seu art. 56, e as previstas na Lei 8.884/94 nos artigos 20, 21 e 23 a 26. Assim, segundo Cláudio Costa

o dispositivo em enfoque (art.173, § 5º, CF) não propicia a conclusão autorizadora da responsabilização da pessoa jurídica, mas sim de sanções compatíveis com a natureza da pessoa jurídica, portanto, de cunho administrativo e que, mesmo cumuladas com as sanções penais aplicadas àqueles que, detendo o poder decisório sobre o recolhimento dos tributos, preferiram o caminho da omissão dolosa ou da fraude, não constituiria qualquer *bis in idem*.⁷⁰

⁶⁹ PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes contra o sistema financeiro nacional: Comentários à Lei 7.492, de 16.6.86*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p.171 apud. STOCO. Op. Cit. p.609

⁷⁰ COSTA. Op. Cit. p.40

Luiz Flávio Gomes não descarta a idéia da responsabilização penal da pessoa jurídica, negando o princípio *societas delinquere non potest*. Para esse autor a responsabilidade penal deveria sempre incidir sobre a pessoa jurídica quando “o fato delitivo for executado dentro da esfera das operações ou negócios da sociedade, se tem alguma relação com as atividades, se utilizaram meios ou recursos da empresa e, sobretudo, se o fato proporcionou algum proveito ou benefício econômico ou de outro tipo à empresa ou se ela foi utilizada para encobrir fato imponível”⁷¹.

Porém, o que se observa é que o citado autor chama de responsabilidade penal, o que alguns autores enquadram na responsabilidade administrativa. Dessa forma, menciona que não basta a responsabilidade civil, sendo necessário a imputação de uma responsabilidade de caráter penal compatível com a figura da pessoa jurídica, como, por exemplo, “a proibição de exercer sua atividade em determinadas zonas, sua dissolução, sua suspensão, perda dos benefícios fiscais, multas, confisco de lucros, inabilitação funcional, proibição de propaganda, etc.”⁷².

Ao contrário do que sugere o autor, não se pode aceitar que estas sanções de caráter administrativo sejam aplicadas a empresa em sede de direito penal, pois o próprio princípio da legalidade o proíbe. Assim, o princípio da *Nullum poena, sine lege stricta* proíbe qualquer forma de analogia para a aplicação no campo penal de pena constante de procedimento administrativo, como se refere o caso. Portanto, este entendimento está em acordo com o estabelecido pelo ordenamento jurídico, havendo apenas um equívoco de terminologia, pois o que corresponderia a responsabilidade penal da pessoa jurídica, na verdade, já é aplicado em sede administrativa.

Para Antônio Mariz de Oliveira A resposta para aqueles que acreditam na criminalização da pessoa jurídica com base na interpretação do citado artigo constitucional e que impulsionou toda a discussão vem da interpretação do próprio texto constitucional. Dessa forma, menciona o autor que

⁷¹ GOMES, Luiz Flávio. Sobre a impunidade da macro-delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995 v.11. p.172

⁷² id.

basta que se examine alguns incisos do art. 5º para se verificar que no Capítulo dos Direitos e Garantias Individuais existem alguns princípios de Direito Penal que serviram de inspiração para tais direitos, e que incompatibilizam a extensão da responsabilidade criminal às pessoas Jurídicas. Assim, os incisos XLV, XLIX, L, LVII e LVIII tratam da individualização e do cumprimento da pena, sempre tendo em vista ser destinatário da mesma uma pessoa física⁷³.

O melhor entendimento relativo a responsabilização do crime contra a ordem tributária praticado através da pessoa jurídica é o que se assenta na responsabilidade daqueles que possuem poder de operar e decidir sobre o recolhimento de tributos, ou seja, a responsabilização pessoal do agente do crime. Nesse caso, seria totalmente cabível a adoção da regra referente ao concurso de agentes consagrado no art.11 da Lei 8.137/90. Além disso, poder-se-ia falar em responsabilidade da pessoa jurídica, somente no que diz respeito a responsabilidade administrativa desencadeada pela verificação da culpa dos que em nome dela atuam em desconformidade com estabelecido pelo ordenamento jurídico.

Apesar de a doutrina mais moderna afirmar a necessidade político-criminal de reprovabilidade penal da pessoa jurídica por não se encontrar resposta adequada aos crimes cometidos no âmbito desse ente nas esferas cível e administrativa⁷⁴, não se pode jamais pensar na utilização dessa responsabilidade como impeditivo da responsabilização dos agentes dos ilícitos penais. Poderiam ocorrer situações, como alerta o professor René Ariel Dotti em que

a partir do momento em que o inquérito policial, civil ou administrativo, se satisfizesse com a identificação da pessoa jurídica como “responsável” pela infração penal, os partícipes, ou sejam, os instigadores ou cúmplices, poderiam ser beneficiados com o relaxamento dos trabalhos de investigação. Com tal procedimento seria perfeitamente possível estimular um novo tipo de criminalidade organizada: em lugar do comando pessoal, isto é, individual e humanamente caracterizado, o *cappo* seria a empresa estatal ou privada; um novo tipo de “autor” e líder das condutas de seus diretores ou prepostos⁷⁵

Isso só aumentaria ainda mais a crise na administração justiça, pela confusão e nebulosidade dos procedimentos causadas pela criação de normas que só tendem a beneficiar o incursos em crimes típicos da alta classe social, do qual é exemplo, os

⁷³ OLIVEIRA, A. M. Op. Cit. p.98

⁷⁴ RIOS, Rodrigo Sánches. Indagações sobre a possibilidade da imputação penal à pessoa jurídica no âmbito dos delitos econômicos. In: *Regis Prado (coord.). Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001 p.194

⁷⁵ DOTTI. Op. Cit. p.188

delitos fiscais. Assim, ao invés de investigar os verdadeiros responsáveis pela utilização da empresa para a prática delitiva, os já sobrecarregados agentes da fiscalização ou de repressão se contentariam com a simples constatação de que determinada empresa sonegou tributo devido através do uso de falsificação de documento tributável, aplicando-lhe “sanção compatível” com a sua natureza, deixando de lado a ação do sonegador falsário, que se sentirá livre para agir, pois sempre terá uma espécie de escudo que o protege da responsabilidade penal.

Por isso, justifica-se as conclusões de Rodrigo Sánches Rios no sentido de a verdadeira prioridade político-criminal se apresenta no sentido de buscar “responsabilizar criminalmente os órgãos diretivos verdadeiramente responsáveis pelos ilícitos (comuns e especiais) perpetrados sem prejuízo das demais sanções administrativas cabíveis”⁷⁶.

3.3. OBJETIVIDADE E SUBJETIVIDADE DELITIVA

3.3.1. O estudo do tipo objetivo dos crimes fiscais praticados através do *falsum* na Lei 8.137/90

A objetividade delitiva pode ser concebida como o tipo penal previsto em lei que individualiza a conduta humana contrária à premissa de um bem jurídico penalmente tutelado e que representa um fato passível de ocorrer no seio da sociedade, ou, em outras palavras, “o aspecto externo do tipo doloso, isto é, a manifestação da vontade no mundo físico exigida pelo tipo, chamamos aspecto objetivo do tipo legal”⁷⁷.

Partindo desse conceito, cabe observar quais os “aspectos externos” dos tipos previstos na Lei 8.137/90 que utilizam como meio de fraude a falsidade ideológica ou a falsidade material, traçando paralelo com a objetividade delitiva prevista no Código Penal para os crimes de falso documental.

⁷⁶ RIOS. Indagações..., p.194

⁷⁷ ZAFFARONI. Op. Cit. p. 470

Todos os tipos previstos na Lei dos Crimes Contra a Ordem tributária assemelham-se aos tipos previstos no Código Penal relativos à concussão, à corrupção passiva, ao falso, à apropriação indébita e ao estelionato. Entretanto, a maior parte dos tipos previstos nos artigos 1º e 2º, que tratam dos crimes contra a ordem tributária praticados pelo particular, é baseada no cometimento do falso documental com o fim de “suprimir e reduzir tributo” como estabelece o *caput* do art. 1º da Lei. A falsidade documental é núcleo dos tipos previstos nos incisos I, II, III, e IV do art. 1º e inciso I do art. 2º.

Observa-se que a maior parte dos tipos previstos na Lei 8.137/90, expressões especiais do *crimen falsi*, refere-se a formas de prática da falsidade ideológica, ou seja, aquela que incide sobre o conteúdo da idéia que o documento pretende transmitir através de seu conteúdo. Segundo Sylvio do Amaral,

no falso ideal, o agente forma um documento até então inexistente, para, através dele, fraudar a verdade. O documento assim elaborado pelo falsificador é extrinsecamente verdadeiro, pois quem o escreve é efetivamente quem aparece no texto como seu autor; o que há nele de inverídico é o conteúdo ideológico, pois seu texto é falso ou omissivo em relação à realidade que deveria consignar⁷⁸.

Portanto, quando a lei especial pretende reprimir a conduta do sonegador de tributos, que age através do falso ideológico, visa coibir a ação do próprio autor identificado no documento relevante ao fisco que sofreu a falsificação⁷⁹ ou quem para

⁷⁸ AMARAL. Op. Cit. p.53

⁷⁹ Samuel Monteiro elenca quais os documentos importantes ao fisco passíveis de falsificação com o intuito de reduzir ou suprimir o pagamento de tributo. Assim cita: “a) guias de recolhimento de tributos e contribuições, em formulários oficiais, padronizados, criados pela legislação tributária de cada ente político, consoante discriminação de competência tributária de cada ente político. São os casos do DARF, referente ao recolhimento de tributos e das contribuições federais, administrados e fiscalizados pela Receita Federal, principalmente; b) Os modelos oficiais criados por convênio ICMS, entre as fazendas dos Estados e do Distrito Federal, para os informes que interessam a este imposto, e que devem ser prestados periodicamente pelo contribuinte deste ônus, tais como GIA, GI-ICMS, DIPAM; c) os modelos oficiais criados pela Receita Federal para obter informações fiscais dos contribuintes dos tributos e contribuições federais, a seu cargo, tais como DCTF, DIPJ, DIRF, Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda, DIAC e DIAT, referente ao ITR, imposto Territorial Rural enquanto de competência da União; d) As guias de recolhimento das contribuições previdenciárias para o INSS ou para o custeio da Seguridade Social, tais como DARPS antigas, GRPS (hoje GPS); e) os modelos oficiais relativos às importações e exportações via Decex como DI; f) os modelos oficiais de inscrição fiscal, perante o fisco federal, Estadual, Municipal, INSS etc., de que são exemplos o CNPJ, a declaração Cadastral do ICMS (DECA); a guia de Declaração Cadastral do Município (GDC-SP); o certificado de matrícula e cadastro (CMA do INSS)”. O autor ainda acrescenta neste rol as “notas fiscais, notas fiscais-faturas e os tíquetes de máquinas registradoras” assim como a “escrituração mercantil ou de livros fiscais”. (MONTEIRO, Samuel. *Dos crimes fazendários: compêndio teórico e prático*. 2.ed. São Paulo: Iglu, 2000. v.1. p. 303)

ela contribuiu, pois no aspecto material, o documento falsificado ideologicamente não sofre qualquer alteração, ou seja, foi escrito por quem é indicado no documento como seu autor, como ensina Sylvio do Amaral.

O inciso I e II do art.1º da Lei 8.137/90, assim como o inciso I do art. 2º da referida lei, trazem, como conduta tipificada do agente do delito, figura análoga a falsidade ideológica dos termos do art. 299 do Código Penal como meio para a consecução de crime contra a ordem tributária. O inc. I reprime a conduta de “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. O inc. II traz como hipótese típica “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operações de qualquer natureza, em documentos ou livro exigido pela lei fiscal”. O inc. I do art.2º da Lei em estudo tipifica a conduta de “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”. Ora, todas as descrições típicas citadas encaixam-se perfeitamente no tipo descrito pelo Código Penal no art. 299, senão vejamos:

Art. 299 – Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre o fato juridicamente relevante.

As ações de “inserir” informação falsa ou “omitir” informação importante ao fisco em documento fiscal, ou ainda de “prestar declaração” ou de “fazer declaração falsa” se coadunam perfeitamente às condutas descritas no art. 299 CP de “omitir” ou “inserir”. Dessa forma, os crimes fiscais mencionados, podem ser praticados na forma omissiva ou comissiva, assim como ocorre com seu correspondente do Código Penal. Heleno Cláudio Fragoso determina que na forma omissiva o agente “silencia sobre o fato que era obrigado a consignar” enquanto que na forma comissiva ele “faz constar (direta ou indiretamente) falsa afirmação no documento”⁸⁰.

Porém, respeita-se a diferença na conduta de “prestar declaração falsa às autoridades fazendárias” (art. 1º, I, da Lei 8.137/90) ou de “fazer declaração falsa” (art. 2º, I) e de “omitir informação” que consta do (art. 1º, I). Nestes incisos o

⁸⁰ FRAGOSO. *Lições... Parte Especial.*, p.347

legislador se preocupou com o caráter de obrigatoriedade de responder ao pedido da autoridade fiscal, ou seja, “a informação é prestada em obediência a requisição especial da autoridade fiscal, para esclarecimento ou comprovação da declaração”⁸¹. Já o dever de prestar declaração devida, com veracidade, à autoridade pública não foi expressamente listado no art.299 CP, mas implicitamente aparece no dispositivo da lei geral por constar do seu texto a expressão “devia ser escrita”. Refere-se esse dever de “prestar” ou “fazer” declaração verdadeira às hipóteses em que o próprio contribuinte “fornece ao Fisco os dados indispensáveis ao lançamento do imposto, ou os elementos necessários para a apuração do *quantum* devido” conforme lição de Sylvio do Amaral⁸².

Esse dever de informar fica claro quando da leitura do citado dispositivo penal. Embora, o legislador da Lei 8.137/90 preferiu a expressão “prestar”, que remete à idéia de uma obrigação devida ao Estado. No caso em tela, existe o dever de prestar declaração verdadeira quando incurso o contribuinte na hipótese de incidência prevista na lei tributária cujo lançamento se opera através do autolancamento. Dessa forma, o dever de “prestar” referido na lei especial corresponde àquele dever de, implicitamente, prestar a declaração que “devia ser escrita” como dispõe o art 299 do Código Penal.

No que se refere ao inc. II do art.1º, uníssonos se fazem os comentários de Sylvio do Amaral, segundo o qual só pode estar incurso em tal inciso quem efetivamente esteja “obrigado a expedir documentos fiscais ou manter livros fiscais, seja qual for a natureza”⁸³. Soma-se a isso o fato de os verbos do tipo, elementos do inc.II do art.1º, poderem se adequar a qualquer fato gerador de tributos.

O inc. V do art. 2º da Lei 8.137/90 também assume os contornos da falsidade ideológica ao tornar típica a conduta de “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados, que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à fazenda Pública”⁸⁴, mesmo que o Código Penal não preveja a mesma conduta, especificamente. Através

⁸¹ AMARAL. Op. Cit. p.218

⁸² id.

⁸³ ibid. p.221

⁸⁴ STOCO. Op. Cit. p.625

desse programa de processamento do qual se vale o autor da sonegação para inserir informações falsas no documento tributável, com o intuito de diminuir ou suprimir o tributo devido ao fisco. Portanto, o programa funciona como um instrumento para cometer a falsidade ideológica com o fim de sonegar tributo. Observa-se que esse tipo permite grande alcance quanto aos sujeitos ativos, que podem agir de acordo com a conduta tipificada. Aqui pode incorrer tanto o autor da sonegação fiscal, quanto o indivíduo que divulga o programa.

Para Rui Stoco, a divulgação do programa capaz de reduzir ou suprimir tributo não é, por si só, meio eficaz para caracterizar o delito. “A conduta há de ter um antecedente lógico, uma intenção subjacente, sob pena de se acolher a tese da responsabilidade objetiva”, acrescentando que “a divulgação deve colimar, necessariamente a sonegação, seja em favor do sujeito ativo da ação delituosa, seja em benefício de terceiro”⁸⁵.

O inc. III do art. 1º da Lei 8.137/90 descreve hipótese típica de falsidade material do art. 298 do Código Penal. A falsidade realizada em livro mercantil se instaura com similitude ao crime de falsificação de documento público⁸⁶ tipificado no art. 297 CP, uma vez que, os livros mercantis são equiparados por lei aos documentos públicos por força do §2º do mesmo dispositivo legal. Assim, incrimina o art. 1º, inc. III, da Lei 8.137/90, a conduta de “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”.

A falsificação, a que se reporta o inc. III, liga-se, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho, ao próprio falso ideológico também previsto no art. 1º, I, II e art.2º, I., restando a caracterização do falso material a conduta de “alterar”⁸⁷. Porém, este não parece ser o melhor entendimento como se verifica.

⁸⁵ STOCO. Op. Cit. p.626

⁸⁶ Segundo Heleno Cláudio Fragoso, documento público deve ser entendido como aquele “elaborado na forma prescrita em lei, por funcionário público, no exercício de suas atribuições”. (FRAGOSO. *Lições...Parte Especial*. p.336)

⁸⁷ Nesse sentido Edmar Oliveira Andrade Filho ao se referir ao disposto no inc.III do art.1º da Lei 8.137/90: “A falsificação, a que se refere a lei, poderá ser da espécie falsidade ideológica, caso o documento relativo à operação tributável vier a ser concebido, por vontade deliberada do agente, contendo uma declaração verdadeira”, e continua dizendo que “Por outro lado, se houver alteração nas declarações contidas no documento fiscal, sucederá falsidade material, em que a intenção de fraudar ou iludir a legislação tributária se manifesta após a confecção ou preenchimento do documento fiscal”. (ANDRADE FILHO. Op. Cit. p. 137)

A falsidade material incide sobre a exterioridade do documento e não sobre o sentido da declaração nele expressada, como ocorre na falsidade ideológica. Segundo Sylvio do Amaral,

a falsificação material incide sobre a integridade física do papel escrito, procurando deturpar suas características originais através de emendas ou rasuras, que substituem ou acrescentam no texto letras ou algarismos – é a modalidade de falso documental consistente na *alteração de documento verdadeiro*. Ou pode consistir na criação, pelo agente, do documento falso, quer pela imitação de um original legítimo (tal como na produção de um diploma falso), quer pelo livre exercício da imaginação do falsário (como na produção de uma carta particular apócrifa) – e o caso será daqueles para os quais o legislador reservou, com sentido específico, o termo falsificação (arts. 297 e 298), que, se assim não fora, significaria genericamente todos os modos de falso documental⁸⁸.

Respeita-se a diferença trazida pelo tipo entre a conduta de “alterar” e a de “falsificar” um documento. “Alterar” significa que o documento já existia e era verdadeiro antes de sofrer alteração com o fim de sonegação fiscal. Assim, altera-se um documento através de “emenda, rasura, apagamento”⁸⁹ de dado existente em documento já existente⁹⁰. Já “falsificar” significa, em sentido dado pelo falso material, dar origem a um documento novo, um documento ficto, que possui o objetivo de suprimir ou reduzir tributo⁹¹. É chamada de “contrafação” e pode ser dividida em: total (surge um novo documento por completo) ou parcial (meio termo entre a alteração e a contrafação total).

Por esta razão, a conduta tipificada no inc.III não se liga à hipótese de falso ideológico como ensina Andrade Filho. Conclui-se que se falso ideológico for, se coaduna com as condutas descritas nos incisos próprios anteriormente estudados e que se reportam a hipótese de falso ideológico, caso contrário, aceita-se o sentido da conduta de “falsificar” adotada por Andrade Filho para o inc. III do art. 1º, a lei especial não puniria a conduta de criar um novo documento tributável com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo através da falsidade material, acrescentando mais uma falha a lei 8.137/90 e à persecução penal dos crimes fiscais.

⁸⁸ AMARAL. Op. Cit. p.50

⁸⁹ *ibid.* p.222

⁹⁰ O verbo “alterar” era empregado no inc.IV do art.1º da derogada Lei 4.729/65 com o sentido de caracterizar a falsidade ideológica. “o legislador refere-se à alteração da despesa – não do documento – operada pelo agente através da consignação de valor superior ao que devia constar, produzindo, assim, um documento ideologicamente falso”. (*ibid.* p.225)

⁹¹ *ibid.* p.50

Se a falsificação material descrita der origem a dano de natureza privada, tal conduta delitiva será punida pelos tipos correspondentes no código penal, se, no entanto, a falsidade material for utilizada nos termos do art. 1º, III da Lei 8.137/90, ou seja, com o conseqüente dano a Fazenda Pública, a falsificação constituirá crime contra a ordem tributária. Este é o entendimento de Ângelo Rafael Rossi citado por Rui Stoco⁹². Também cabe destaque que as condutas descritas no inciso III recaem sobre documentos previstos na lei comercial e fiscal, ou seja, não se tratando de falso material sobre “nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável” não há subsunção do fato ao tipo penal descrito.

Englobando as formas de falso e acrescentando, à similitude da conduta descrita no art. 304 do Código Penal, o ato de “fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados a que se referem os arts. 297 e 302”, baseia-se no art. 1º, IV que torna típicas as condutas de “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber ser falso ou inexato”. Conforme lição de Heleno Cláudio Fragoso, a falsificação de documento público e seu uso são “ações da mesma natureza”, pois “a fabricação do documento falso e seu uso são aspectos da mesma criminalidade, os dois atos tendem ao mesmo fim, concorrendo na realização do mesmo crime e se o falsário revela maior habilidade, o agente aqui manifesta maior audácia”⁹³.

As condutas de “elaborar, distribuir, fornecer, emitir” são próprias de qualquer pessoa que tenha contribuído por algum desses atos para a falsificação ideológica ou material com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Podem, portanto, referir-se a terceiros ou ao próprio agente falsificador de documentos tributáveis que não participou efetivamente das vantagens auferidas pela sonegação. Se a utilização for feita pelo próprio agente falsificador, a este é imputado um único crime, pois o uso, neste caso, é considerado como “fato posterior não punível” como assevera Heleno Cláudio Fragoso⁹⁴. Para abranger a hipótese do indivíduo que contribui à falsificação de documento tributável, mas que não corresponde ao sonegador que utiliza tal

⁹² STOCO. Op. Cit. p.616

⁹³ FRAGOSO. *Lições...Parte Especial.*, p.363

⁹⁴ id.

documento, foi criado tal dispositivo, uma vez que em sendo o falsificador e também o sonegador de tributos há previsão específica nos tipos correspondentes aos incisos anteriormente descritos, ou seja, as condutas relativas ao sonegador falsário já são tipificadas em dispositivos anteriores.

Para o mestre Heleno Cláudio Fragoso, comentando a antiga Lei de Sonegação Fiscal, a expressão “emitir” é imprópria, pois “emite-se um fatura, um cheque, uma nota fiscal: o documento, forma-se ou prepara-se. Tecnicamente, porém, *emitir* significa *por em circulação*, não bastando, portanto, que o agente faça uma fatura falsa, se a guarda consigo”⁹⁵. Neste caso, vige a necessidade de que o documento, a que se refere o tipo do inc. IV, seja posto efetivamente em circulação, caso contrário, constitui-se, em tese, mero ato preparatório impunível pela sistemática da Lei 8.137/90.

A Lei 8.137/90 não faz distinção entre o tipo de falsificação e de uso de documento falso como o faz Código Penal. Porém, tal omissão do legislador se justifica na medida em que insere informação falsa em documento tributável, ou posteriormente fazer uso, só será incriminável se corresponder ao resultado da supressão ou a redução do tributo, de acordo com o estabelecido no *caput* do art.1º da Lei 8.137/90.

A doutrina conclui que o tipo em estudo tem como objeto o combate ao comércio das chamadas “notas frias”. A emissão de notas frias constitui exemplo de falsidade ideológica, pois as declarações que trazem não correspondem ao que realmente ocorre “pela inexistência de uma circulação real e efetiva de mercadorias, pela inexistência de uma saída de produtos industrializado ou pela falsidade do *quantum* declarado”⁹⁶. A emissão de nota fria posta à venda tem por objetivo possibilitar a seu comprador colher vantagem econômica indevida através da sonegação de tributos pela utilização desse ardil, causando dano à Fazenda Pública.

⁹⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito tributário e econômico. In: *Revista brasileira de Criminologia e Direito Penal*. n.12. Rio de Janeiro: Universidade do Estado da Guanabara – Instituto de criminologia, 1966 p.70

⁹⁶ MONTEIRO. Op. Cit. p. 309

3.3.2. Subjetividade delitiva no crime de falsidade documental e em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária

O elemento subjetivo do tipo penal deve ser entendido, segundo a melhor doutrina, como o “aspecto interno”⁹⁷, a vontade do agente considerada isoladamente, no sentido de praticar uma conduta. A conduta criminosa só será punível, em regra, se praticada com dolo.

Considera-se em sede de crimes contra a ordem tributária que o elemento subjetivo possui especial importância para a caracterização do tipo de delito. O elemento psíquico do crime fiscal é formado por um elemento subjetivo especial, ou seja, um dolo específico resultante de um especial fim de agir. Esse dolo específico sempre vem acompanhando o dolo genérico que consiste na vontade de praticar uma ação por parte do agente. O dolo, como elemento genérico, é formado por um elemento cognitivo (consciência da realização dos elementos do tipo objetivo com certo grau de atualização, não sendo o elemento cognitivo caracterizado pela “mera potencialidade de conhecimento”⁹⁸) e um elemento volitivo (vontade de realizar a ação típica), não se exigindo que o agente tenha consciência da ilicitude do ato, pois esta só é considerado na culpabilidade. Nas palavras de Sylvio do Amaral “O dolo genérico e o dolo específico instruem o delito. Este reside na consciência e a vontade de realizar a falsificação por um dos meios de execução previstos na lei”, já o dolo específico ou especial seria segundo o mesmo autor “o fim especial, o *leit motiv* da ação do delinquente, erigido pela lei em requisito essencial do crime”⁹⁹.

⁹⁷ ZAFFARONI. Op. Cit. p. 470

⁹⁸ Sobre o chamado “conhecimento potencial” mencionam os autores: “o ‘querer matar um homem’ (dolo do tipo de homicídio o art 121 do CP) não se integra com a ‘possibilidade de conhecer que se causa a morte de um homem’, e sim com o efetivo conhecimento de que se causa a morte de um homem. Sem este conhecimento efetivo, a vontade do autor não pode ter o fim de matar um homem e, portanto, não pode ser uma vontade homicida”. (ibid. p.482)

⁹⁹ AMARAL. Op. Cit. p.93. Nesse sentido também ensina Luiz Regis Prado: “Tem-se, então, que para determinados tipos penais aparecem, ao lado do dolo, outros elementos que pertencem ao campo psíquico-espiritual ou subjetivo do autor. Em algumas ocasiões a lei penal requer que – além do dolo – concorram no autor *outros* elementos subjetivos para a realização do tipo, que mais particularizam sua conduta. Aqui, o desvalor da ação não se esgota no dolo, exige-se algo mais (*intenção/motivação/certo impulso*)” (PRADO. Op. Cit. p. 378)

Como se observa esse é o elemento formador do tipo subjetivo tanto para o crime de falso quanto do crime contra a ordem tributária. Não resta dúvida que o especial fim de agir do crime contra ordem tributária empresta aos tipos objetivos de *falsum* expressos na Lei 8.137/90 o seu teor, de modo que, para caracterizar o crime contra a ordem tributária praticado através da falsificação, o agente deve realizar a conduta com o especial fim de “suprimir” ou “reduzir” tributo, como quer implicitamente o *caput* do art 1º da Lei, ou fazer declaração falsa ou omitir informação que caracterize falsidade ideológica para “eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo” como quer o art 2º, I.

Observa-se que a expressão “eximir-se” não traz a idéia das expressões “suprimir” e “reduzir” do art.1º. Tal diferença é significativa para a aferição da intenção do agente. Segundo Rui Stoco “eximir-se segundo o Novo Dicionário Aurélio é ‘isentar-se’, dispensar-se’, ‘desobrigar-se’ e, *in casu*, eximir-se indevidamente, ou seja, o agente faz declaração falsa ou omite informação para insinuar uma isenção que, embora a lei tenha concedido, não se coaduna com sua real situação”¹⁰⁰. A expressão “suprimir” está ligada à ação incriminada, que consiste em “eliminar o fato gerador, em impedir que ele apareça como representação física em um documento, o que lavaria à sonegação total do tributo”, conforme coloca Cláudio Costa¹⁰¹. Já “reduzir” foi a expressão utilizada pelo legislador para tornar criminosa a conduta no sentido de obter, através de fraude, a diminuição da carga tributária incidente sobre um fato gerador, resultando na sonegação parcial do tributo devido.

A antiga Lei de Sonegação fiscal (Lei 4.729/65) deixava claro o especial fim de agir através das expressões: “com a intenção de”, “com o propósito de”, “com o objetivo de”, etc. Porém, tais expressões não foram reproduzidas pela Lei 8.137/90 em seu art. 1º. No entanto, não há dúvidas na doutrina quanto à presença, mesmo que implícita, do elemento subjetivo especial regendo as condutas típicas do citado artigo no sentido da falsidade documental ser praticada com o propósito de suprimir ou reduzir tributo. Não haveria razão a previsão de tais condutas em lei especial, uma vez que prescritas no código, principalmente no que se refere ao falso documental, serem

¹⁰⁰ STOCO. Op. Cit. p. 613

¹⁰¹ COSTA. Op. Cit. p.48

repetidas na proteção do bem jurídico “arrecadação tributária”, se os tipos penais análogos da lei especial não estivessem vinculados a um elemento subjetivo específico que trouxesse a devida proteção a esse bem jurídico.

Por essa razão, o agente que pratica a falsidade de documento importante ao fisco, sem o objetivo específico determinado na lei em estudo, não pratica efetivamente o crime contra a ordem tributária, mas “responderá pelo crime comum previsto no código penal, como, *ad exemplum*, falsidade material, falsidade ideológica, concussão, corrupção passiva, estelionato etc.”¹⁰². Neste caso, observa-se a presença não do fim de agir determinado na Lei especial que corresponde à ofensa do bem jurídico nela tutelado, mas a presença do elemento subjetivo especial inserido nos tipos do Código Penal, por exemplo, o consagrado pela expressão do tipo de falsidade ideológica do art. 299 que diz “...com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade...”.

A análise dos tipos previstos na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária em relação à difundida classificação dos elementos subjetivos proposta por Mezger, dentro de uma concepção neo-kantista, leva à conclusão de que todos tratam de delitos de intenção, ou seja, os tipos de injusto correspondem a uma finalidade transcendente, no caso, o interesse do agente em sonegar tributos. Nesse entendimento, observa-se que trata de delito mutilado de dois atos, ou seja “consume-se quando o autor realiza o primeiro ato com o objetivo de levar a termo o segundo. O autor quer alcançar, após ter realizado o tipo, o resultado que fica fora dele”¹⁰³, ou seja, após ter realizado o tipo de falso por qualquer uma de suas diferentes modalidades determinantes do tipo objetivo, o autor pretende atingir a supressão ou redução de tributo.

Ainda cabe destacar o fato de o tipo subjetivo dos crimes contra a ordem tributária praticados através do *falsum* se constitui em dolo de 2º grau, na medida em que, para a configuração da ofensa ao bem jurídico protegido pela Lei 8.137/90 há, necessariamente, uma fase anterior correspondente a ofensa do bem jurídico tutelado pelos tipos que prevêm as diversas modalidades de falsidade, ou seja, a fé pública.

¹⁰² STOCO. Op. Cit. p.627

¹⁰³ PRADO. Op. Cit.. p. 379

O inciso IV do art. 1º da Lei em estudo traz hipótese de dolo eventual previsto no art. 18, inciso I, 2ª parte, do Código Penal. Isto significa que para haver a subsunção da conduta do agente a norma do art. 1º, IV, o agente, conhecedor de sua atividade, deve ter a possibilidade de conhecer do *falsum* constante do documento importante ao fisco, conformando-se com esse defeito, dando seguimento à operação tributária. Esta afirmativa se concretiza no magistério de Regis Prado:

Para afirmar-se a existência do dolo eventual é necessário que o autor tenha consciência de que com sua conduta pode efetivamente lesar ou pôr em perigo um bem jurídico e que atue com indiferença diante de tal possibilidade, de modo que implique aceitação desse resultado. Para se caracterizar a indiferença não basta mera decisão sobre a diretriz a ser seguida, mas é preciso que o autor tenha consciência que a sua forma de agir vai no sentido da possibilidade concreta de lesão ou colocação em perigo de um bem jurídico¹⁰⁴.

A culpa, entendida como uma “violação de um dever de cuidado”¹⁰⁵, não foi contemplada em nenhum dos tipos constantes dos artigos 1º ou 2º da Lei 8.137/90. O sistema penal brasileiro, não admite a modalidade culposa de crimes a não ser que seja prevista no próprio dispositivo legal penal. A regra, como anteriormente dito, é a incriminação da conduta típica praticada com dolo. Esse é o entendimento inscrito no art.18, §único, do Código Penal segundo o qual: “Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

Dessa forma, o elemento subjetivo dos tipos que prevêm os crimes Contra a Ordem Tributária, praticados através da consumação da falsidade ideológica ou material, é composto pelo dolo genérico e o dolo específico. Portanto, cabe destacar as hipóteses em que há a efetiva desconsideração do dolo, por ser inexistente devido a uma falsa representação da realidade legal por parte do autor de um delito que o comete sem saber. São as hipóteses em que o agente comete ato ilícito como erro.

Destacam-se as diferentes formas de erro previstas no Código Penal nos artigos 20 (erro de tipo) e 21(erro de proibição), estudados conjuntamente pela doutrina, por uma questão de didática, uma vez que o erro de tipo insere-se no estudo do tipo,

¹⁰⁴ ibid. p384

¹⁰⁵ ZAFFARONI. Op. Cit. p.507

enquanto o erro de proibição é tratado no estudo da culpabilidade como hipótese que afasta a potencial consciência da ilicitude como elemento da culpabilidade.

Determina o *caput* do art.20 do CP que “o erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposos, se previsto em lei”. Assim, o agente tem uma falsa representação intelectual dos elementos objetivos do tipo penal, o que exclui o dolo uma vez que este se constitui na vontade do agente de realizar a conduta descrita no tipo objetivo, ou seja, “quando não se sabe que se está realizando um tipo objetivo, este querer não pode existir e, portanto, não há dolo: este é o erro de tipo”¹⁰⁶.

Portanto, em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária, não haverá caracterização do crime se o agente da conduta típica a comete com erro de tipo, pois haverá exclusão do dolo que é o elemento subjetivo imprescindível para a caracterização da tipicidade e também porque a Lei 8137/90 não prevê a consumação dos crimes em estudo sob a modalidade culposa¹⁰⁷. Tais hipóteses de erro podem ocorrer facilmente em um sistema tributário como o brasileiro, na medida em que se conta uma legislação tributária por demais confusa, sempre passível de alterações e reformas, fruto do despreparo do legislador ordinário.

A tênue divisão entre o lícito e o ilícito em matéria fiscal, causada pela confusão legislativa, pode levar os contribuintes a buscarem evitar obrigações tributárias através de procedimentos, em princípio permitidos, que constituiriam elisão fiscal (atos jurídicos que visam evitar a constituição de fato impositivo que gere tributos), mas que na verdade estão a adequar-se em hipótese de evasão (ato do agente negando-se a pagar um tributo) consumada através de crime contra a ordem tributária¹⁰⁸. Porém, no que se refere aos crimes contra a ordem tributária praticados

¹⁰⁶ *ibid.* p.491

¹⁰⁷ Nesse sentido Edmar Oliveira Andrade Filho: “não é fácil estabelecer um exemplo de ocorrência de erro de tipo nos crimes contra a ordem tributária, pois, para tanto, ter-se-ia que admitir que o agente tivesse praticado o fato típico, porque desconhece a materialidade da hipótese de incidência. Um campo fértil para a ocorrência dos crimes contra a ordem tributária, em tais circunstâncias, poderia dar-se nas operações que envolvem duas hipóteses de incidência, como, por exemplo, a prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias, que dependendo do regime jurídico a que se subordina esse fornecimento, poderá ensejar a cobrança do ISS, exclusivamente, ou apenas do ICMS, ou de ambos” (ANDRADE FILHO. Op. Cit. p. 113)

¹⁰⁸ Sobre elisão e evasão fiscal, consultar tese de mestrado, defendida na Faculdade de Direito da UFPR, de Patrícia Schoerpf. SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária: Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais*. Curitiba: Juruá, 2004

através do *falsum* é muito difícil que o agente prove que reduziu ou suprimiu tributo porque acreditava que se tratava de um procedimento autorizado pela legislação tributária. A falsidade põe às vistas a presença da fraude contra o fisco, pois aí se verifica uma falta com a veracidade do documento tributável, que em hipótese alguma poderá ser justificada, salvo nas hipóteses de omissão de informação, em que o agente pode deixar de informar, incorrendo em falso ideológico, por estar agindo em erro. Nesse caso, o falso praticado em documento tributável não deixa dúvida quanto a intenção do agente em fraudar o fisco pela modificação do mundo exterior que o evidencia, sendo dificilmente caracterizado o erro de tipo.

O § 1º do art. 20 do código penal prevê as chamadas discriminantes putativas. Menciona o citado dispositivo legal que “é isento de pena quem, por erro plenamente justificável pelas circunstâncias, supõe situação de fato que, se existisse, tornaria a ação legítima. Não há isenção de pena quando o erro deriva de culpa e o fato é punível como crime culposos”. Nas discriminantes putativas ocorre a “incongruência entre a representação fática do agente e a situação objetiva ou real”.¹⁰⁹

O erro a que se refere o texto do art. 20, § 1º, é o erro de tipo permissivo, ou seja, o que versa sobre a real situação fática em que o delito ocorre. Se este erro não puder ser evitado, diz-se que haverá o afastamento não só do dolo como também da culpa. Se puder ser evitado só se afasta o dolo, subsistindo a culpa. Observa-se que em sede de crimes contra a ordem tributária não haveria possibilidade de se punir o crime se o agente estivesse coberto pela hipótese de discriminante putativa, pois os tipos, como visto, não prevêem modalidade culposa.

Também se admite que o agente de crime fiscal incorra em erro de proibição, ou seja, sob uma falsa representação da ilicitude do ato praticado. O erro de proibição é matéria referente à culpabilidade, mas é imprescindível sua descrição como contraponto ao erro de tipo, quando do estudo da tipicidade de um crime.

No erro de proibição o agente perde a compreensão da ilicitude do ato. Esta forma de erro está prevista no art. 21 do Código Penal que versa: “O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um

¹⁰⁹ PRADO. Op. Cit. p.455

sexto a um terço”. Quer dizer que a exclusão da culpabilidade só ocorrerá se efetivamente o caso concreto demonstrar que o indivíduo não poderia conhecer da ilicitude do ato praticado.

Está claro que o dispositivo legal se refere ao conhecimento do leigo sobre a lei, mas o melhor entendimento é de que a consideração desse conhecimento comum para a verificação da ocorrência de erro de proibição varia de acordo com o caso concreto, dependendo da matéria de que trata e da qualidade dos agentes envolvidos. Assim, é menos provável ter incorrido em erro de proibição o empresário experiente que atua em um mesmo ramo a vários anos, e que sempre esteve atento às mudanças na lei fiscal ligadas ao seu ramo de empreendimento. Neste caso, pode ser considerada a incursão no erro de proibição, porém não se admite que tal tenha sido inevitável.

Por outro lado, cabe lembrar que o erro de proibição está ligado ao erro quanto a lei penal e não em relação a lei tributária. Assim sendo, só se admite o erro de proibição no caso do agente ter praticado ato ilícito por acreditar que se tratava de ato lícito, por desconhecer da proibição penal existente por ser influenciado por motivo que, de fato, o justifique. Nesse sentido, menciona Edmar Oliveira Andrade Filho que “caso o agente deixe de adimplir a obrigação tributária, ou reduz seu montante, em virtude de desconhecimento ou interpretação errônea da legislação tributária, esse erro se inscreve no campo da culpa, em sentido estrito, que, não são puníveis nos crimes contra a ordem tributária”¹¹⁰.

3.4. CONSUMAÇÃO E TENTATIVA

3.4.1. A consumação do crime contra a ordem tributária praticado através do *falsum*

A consumação e a tentativa estão conceituadas no art.14 do Código Penal. Determina o código que consumado é o crime em que “se reúnem todos os elementos da sua definição legal”. Assim, as condutas humanas reprováveis são individualizadas

¹¹⁰ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.115

em tipos legais que “descrevem crimes em estado de consumação, caracterizados pela presença de todos os elementos constitutivos do fato criminoso”¹¹¹.

De forma geral, os Crimes Contra a Ordem Tributária previstos pela Lei 8.137/90 são classificados pela doutrina como crimes materiais, ou seja, são crimes que para a sua consumação exigem a realização do resultado proposto pela própria disposição típica, ou, em outras palavras, “para sua consumação é indispensável a produção de um dano efetivo”¹¹². Assim, para se ter consumido a conduta delituosa, individualizada no inc.I do art.1º da Lei em estudo, não basta que o agente omita informação ou preste declaração falsa às autoridades competentes, exige-se que essas condutas discriminadas no dispositivo legal tenham o condão de “suprimir” ou “reduzir” tributo conforme determina o *caput* do referido artigo de lei.

A falsidade ideológica ou material cometida com o fim de reduzir ou suprimir tributo não têm, por si, a capacidade de adequar-se a conduta descrita na Lei 8.137/90, na medida em que, são tidas como crimes meio para se alcançar a sonegação fiscal pretendida pelo autor. Rui Stoco baseando-se em estudos de Dílio Procópio de Alvarenga e Ângelo Rafael Rossi, acreditava que os Crimes Contra a Ordem Tributária definidos na Lei 8.137/90 tinham características de crimes formais, ou seja, eram crimes que não exigiam a realização do fim tipificado para que se consumassem. Dessa forma, acreditavam esses autores que o falso cometido em documento tributável, acrescido da presença do elemento subjetivo especial era suficiente para se ter consumado o crime fiscal, ou seja, bastaria a “ação do agente e a vontade de concretiza-lo, configuradoras do plano potencial, isto é do *eventus periculi*”¹¹³ para se configurar a realização dos tipos da lei em sua plenitude. Acontece que tais afirmativas, consideradas equivocadas em relação a lei em vigência, adequavam-se perfeitamente em relação aos tipos previstos na revogada Lei 4.729/65.

Percebe-se que o tratamento dado ao crime de sonegação fiscal era muito mais rígido do que o ofertado pela lei atual ao contrário do que entendem os que julgam a superioridade Lei 8.137/90 em termos de eficácia repressiva, pois, a simples prática da

¹¹¹ SANTOS, Juarez Cirino dos. *A moderna teoria do fato punível*. Curitiba: Fórum, 2004 p.301

¹¹² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1. p.148

¹¹³ id.

ação ou omissão descrita era suficiente para que o crime se configurasse, isto é, independia da realização de um resultado naturalístico descrito no tipo para que se configurasse o crime de sonegação fiscal, aumentando o alcance punitivo da norma, ao passo que a lei mais recente não permite punição se o falso não teve êxito na supressão ou redução de tributos. Assim sendo, a falsidade cometida em documento tributável seria exaurida no crime de sonegação fiscal, pois não reprimia a natureza formal do crime de falsidade, ou seja, adequava-se a consumação antecipada que significa a dependência para a sua consumação apenas da realização da conduta descrita (da existência do *falsum*)¹¹⁴. Essa forma de se ter por consumada a sonegação fiscal certamente protegeria não só o bem jurídico tutelado pela lei especial, ou seja a arrecadação tributária, mas também a fé pública protegida pelo *crimen falsi*. Assim, tem-se por adequado a proteção de dois bens jurídicos, não deixando em segundo plano o cometimento de um crime tão gravoso a coletividade como é o falso pelo simples fato de tratar-se de um crime meio.

Essa sistemática é reveladora da opção político-criminal do Estado na matéria, pois não se faz mais do que a passagem da matéria de um desvalor de ação, onde a simples ação do delinqüente é tida como crime e, por isso, punível, para um ineficiente desvalor de resultado, que restringe em muito o leque punitivo do Estado, dificultando a *persecutio criminis* e, conseqüentemente, a eficácia repressiva da norma, através dessa limitação posta pela lei.

Para cobrir essa falha, autores como Rui Stoco e Edmar Oliveira Andrade Filho, propõem, que os Crimes Contra a Ordem Tributária cometidos através da falsidade ideológica ou material que não se consumam, ou seja, que não reduzam ou suprimam tributo, devam ter sua matéria deslocada para o estabelecido no código penal, ou seja, haverá a consumação dos crimes cujas condutas estão individualizadas nos tipos descritos no código penal valorizando-se, dessa forma, o desvalor de ação no crime

¹¹⁴ Nesse sentido é a lição de Sylvio do Amaral: “Todos os crimes compreendidos no capítulo da falsidade documental são *formais*, isto é, consumam-se independentemente de qualquer resultado danoso para a vítima. Assim é porque o *falsum*, segundo o concebem a doutrina e o nosso Direito, constitui crime contra a fé pública, contra a crença coletiva na veracidade material e substancial dos documentos, crença que se considera abalada pelo simples fato da adulteração, muito embora nenhum prejuízo venha a exteriorizar-se”. (AMARAL. Op. Cit. p. 111)

fiscal. Para Cláudio Costa, a medida adotada pelos autores deveria ser contraposta a necessidade de se punir a falsidade que não produza qualquer dano do ponto de vista da teoria geral das falsidades¹¹⁵.

Assim sendo, como já se sabe, o crime de falso é exemplo de crime formal e que não carece de resultado, ou dano, para se consumar, dependendo tão somente da presença dos elementos característicos do falso, indispensáveis à sua realização. Porém, não há que se falar em punição de crime que não cause dano ou perigo de dano como determina o princípio da lesividade, como visto anteriormente. Por isso, a possibilidade de se imputar ao agente da falsidade em documento tributável a incursão nas condutas descritas no Código Penal dependerá do dano ou ameaça de dano que tal falsidade resulta, se for capaz de reduzir ou suprimir tributo, haverá o crime fiscal, se ocorrer resultado diverso deste, incorre o agente nas condutas tipificadas no Código Penal.

Tema relevante que surge do estudo do falso como meio para a consecução do crime contra a ordem tributária é o que diz respeito aos elementos necessários para a consumação do *crimen falsi*. Sem a caracterização desses elementos, inócuo constitui-se o falso e, portanto, também será inócua a sonegação de tributo efetuada através do falso. Sendo inócuo o falso e, por consequência o crime fiscal, serão impuníveis conforme a lição de Heleno Cláudio Fragoso¹¹⁶.

Sylvio do Amaral lista como elementos essenciais para a configuração do crime de falso a alteração da verdade, a imitação da verdade, a potencialidade de dano e o dolo como elemento subjetivo¹¹⁷.

A alteração da verdade é a essência do crime de falsidade material e ideológica e significa que “para configurar-se a falsificação, é mister que ele proceda de molde a apresentar a realidade deturpada a respeito de alguma coisa, ou não haverá o *falsum*”¹¹⁸.

O elemento correspondente a imitação da verdade constitui-se no meio executivo do falso e relaciona-se com a capacidade que o documento falsificado tem

¹¹⁵ COSTA. Op. Cit. p.45

¹¹⁶ FRAGOSO. *Lições...Parte Especial.*, p.338

¹¹⁷ AMARAL. Op. Cit. p.62

¹¹⁸ id.

de enganar não só a vítima, no caso a fazenda pública, mas a coletividade como um todo. Nesse sentido, o que se discute na presença ou não de tal elemento é se o documento é capaz, por sua verossimilhança com a declaração verdadeira (para falso ideológico) ou com o molde gráfico pré-existente (para o falso material), de produzir dano, caso contrário, se o documento é falsificado grosseiramente, a ponto de não gerar dúvida quanto a sua falta de autenticidade, não há o que se falar em ilícito penal.

A potencialidade de dano como elemento do crime de falsidade, decorre do princípio da ofensividade, refere-se a punição decorrente do falso mesmo que ele não crie qualquer prejuízo, ou seja o falso seria punido somente pela existência de uma potencialidade de dano ao bem jurídico tutelado, de acordo com a sistemática do Código Penal. Porém, quando o falso é utilizado como meio para consecução de outro crime, como é o caso dos tipos em estudo, não haverá consumação do crime de falso em não se verificando o resultado, e sim a prática tentada do crime fim. Tal elemento não foi previsto no Código Penal, mas sua utilidade está implícito no próprio conceito de documento como escrito juridicamente relevante, conforme assevera Fragoso¹¹⁹, uma vez que, sendo relevante juridicamente, é também carecedor de proteção, o que revela que qualquer conduta destinada à ameaça dessa proteção gera a potencialidade de dano.

O dolo como elemento subjetivo essencial ao *falsum*, relacionado com os Crimes Contra a Ordem Tributária é tema desenvolvido em seção própria deste trabalho.

Na sistemática da Lei 8.137/90 a consumação do crime contra a ordem tributária só ocorre com o alcance do efetivo resultado exigido, ou seja, só se consuma quando reduzido ou suprimido o tributo por meio das condutas descritas. Portanto, não basta a realização das condutas caracterizadoras de falsidade ideológica ou material para que se tenha o cometimento do crime contra a ordem tributária, isto é, “só no momento em que o tributo é sonegado é que se pode falar em consumação, o que se apura através de registros contábeis e fiscais do contribuinte, ou, indiretamente, pelos

¹¹⁹ FRAGOSO. *Lições...Parte Especial.*, p.338

registros oficiais do Poder Público, quando se comprove a falta de recolhimento nas datas estabelecidas, nos casos de auto-lançamento”¹²⁰ como ocorre com o ICMS.

Nesse sentido, cabe determinar qual o momento em que se dá a consumação em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária. O crime em estudo só se consuma no momento em que houver o respectivo lançamento tributário¹²¹, momento em que surge para ao sujeito ativo da obrigação tributária o poder-dever de fiscalização¹²². Devem ser observados os termos do art. 144 do Código Tributário Nacional respeitando-se os trâmites do art. 145 do Código Tributário Nacional que transformam o crédito tributário exigível definitivamente, constituindo assim o crédito tributário. O procedimento do art. 145 do Código Tributário Nacional é indispensável, pois, admite-se ao sujeito passivo e à Administração Pública o direito de discutir a existência e a validade do crédito tributário através do procedimento administrativo, isto é, é possível que através de procedimento administrativo de responsabilidade do órgão fiscal, se desconstitua crédito tributário objeto do lançamento, como por exemplo, no caso de ficar provado que determinado tributo é cobrado indevidamente, pois não corresponde a fato imponível que tenha ocorrido na realidade. Dessa forma, o crédito tributário só será tido como definitivo após o sujeito ativo e o Fisco terem esgotado todos os meios de prova da existência ou inexistência do crédito tributário.

Assim, para Edmar Oliveira Andrade Filho

é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição¹²³.

Os tipos legais da Lei 8.137/90 descreverem hipóteses de crimes materiais, ocorre hipótese em que o legislador deu a entender a presença de crime de mera conduta por aplicação de péssima técnica legislativa. Tal entendimento foi seguido por

¹²⁰ STOCO. Op. Cit. p.629

¹²¹ Segundo a inteligência do art.142 do CTN o lançamento tributário deve ser entendido como o “procedimento administrativo tendente a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”

¹²² ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.28

¹²³ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.125

autores como Roberto dos Santos Ferreira¹²⁴. Trata-se do disposto no inciso I do art.2º que já foi descrito na seção que cuidou do tipo objetivo. O crime descrito consumar-se-ia no exato momento em que com a declaração falsa ou sua omissão se objetivasse, no futuro, a eximir-se do não pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, naqueles em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo sem prévia fiscalização da autoridade administrativa, nos termos do art.150 do Código Tributário Nacional. Porém, há de se lembrar que o art. 2º da lei 8.137/90 determina que são “da mesma natureza” os crimes nele descritos¹²⁵ e aqueles descritos no art.1º, ou seja, os crimes do art.2º são crimes materiais ou que dependem da redução ou supressão do tributo para aperfeiçoarem-se.

Porém, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça manteve o entendimento de que trata o art.2º, inciso 1º da Lei 8.137/90 de hipótese de crime formal ou de mera conduta que objetiva conter condutas “fraudulentas visando o não pagamento do tributo, ou pagamento a menor” ao contrário do disposto no art.1º, inciso I, que com aquela guarda certa similitude e que, segundo o tribunal, “visa preservar a formação do crédito tributário”¹²⁶ (Habeas Corpus nº5.123/SP, 6ª Turma, rel. Min. Adhemar Maciel, J. em 17.6.96, “DJU” de 17.3.97).

¹²⁴ Segundo o autor: “somente ocorrerá crime contra a ordem tributária previsto no art.2º, se qualquer das condutas tiver por finalidade ‘suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório’, conforme dispõe o mencionado art.1º. Ou seja, da mesma forma que os crimes previstos no art.1º, exige-se, para a configuração dos crimes contra a ordem tributária tratados, um especial fim de agir, que constitui elemento subjetivo do tipo. Entretanto, as figuras típicas previstas nos incisos do art.2º, encerram crimes de mera atividade, que dispensam, para a respectiva consumação, a ocorrência de resultado, ao contrário dos crimes materiais previstos no art.1º”. (FERREIRA. Op. Cit. p.75). Parece não residir razão ao autor, pois o fato de a lei referir-se em seu art.2º que tratam-se de “crimes da mesma natureza” não está ligado a consideração do elemento subjetivo especial consagrado no *caput* do art.1º, pois cada tipo descrito no art.2º da lei 8.137/90 conta com seu próprio elemento subjetivo especial, como por exemplo o cometimento da materialidade delitiva do inc.I do art.2º “para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”. Assim é evidente que a *mens legis* foi no sentido de vincular a expressão “da mesma natureza” ao fato de tratarem-se de crimes materiais conforme o são os do art.1º, não devendo, portanto, os crimes do art.2º serem considerados como crimes formais ou de mera conduta como propõem alguns autores, entendimento este seguido pelo STJ.

¹²⁵ Nesse sentido Cláudio Costa: “Importantíssimo registrar que a menção a que os crimes arrolados no Artigo 2º são “da mesma natureza” jurídica daqueles previstos no Artigo 1º nos leva obrigatoriamente à conclusão de que, em regra, tratamos de crimes que reclamam a supressão ou redução do tributo para seu aperfeiçoamento, pois não podem ser dogmaticamente considerados da ‘mesma natureza’ crimes materiais e crimes formais”. COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003 p.95

¹²⁶ AMARAL. Op. Cit. p.219

3.4.2. A possibilidade de crime tentado nos Crimes Contra a Ordem Tributária mediante falso

A natureza plurissubsistente e material dos crimes descritos na Lei 8.137/90, por si só, possibilitam a punição da forma tentada, ou seja, pune-se aquele crime fiscal que não se consumou, pois, dado o início de sua execução, em alguma fase do seu *Iter Criminis*, existiu razão alheia à vontade do agente que impossibilitou a realização completa do tipo objetivo definido na referida lei. A natureza material do crime tributário pressupõe sua condição de plurissubsistência. Plurissubsistentes são os crimes cujo processo executivo depende de vários atos. Ao contrário, os crimes unissubsistentes consomem-se com a prática de um único ato¹²⁷. Em outras palavras, é a “cindibilidade da ação delituosa” que determina a possibilidade ou não de o crime ser punido como tentável ou não¹²⁸. Portanto, como comportam a qualidade de crimes plurissubsistentes, os crimes contra a ordem tributária praticados através do *falsum* podem ter sua ação cindida antes de se atingir o resultado final, isto é, a supressão ou a redução do tributo devido.

Para Rui Stoco¹²⁹ os tipos que prevêem formas omissivas de conduta, descritas nos incisos I e II do art.1º e inciso I do art.2º da lei especial, não admitem forma tentada por se tratarem de crimes omissivos próprios, ou seja, não exigiriam a realização do resultado para se aperfeiçoar, consumando-se com a omissão de uma atividade legalmente exigida. Porém, tal entendimento não parece o mais correto, pois, os crimes previstos no art.1º e 2º, por exigirem que sejam considerados sob a “mesma natureza” dos crimes do art.1º, dependem do resultado naturalístico para se consumarem, ou seja, dependem da efetiva supressão ou redução de tributos. Portanto, tais condutas, mesmo que omissivas, pressupõem um *iter criminis* que poderá ser

¹²⁷ PRADO. Op. Cit. p.258

¹²⁸ Nesse sentido Sylvio do Amaral: “A cindibilidade da ação delituosa é a verdadeira pedra de toque para a identificação dos crimes *tentáveis*, podendo dispensa (sob o ponto de vista estritamente lógico-jurídico) o recurso a quaisquer outros critérios mais ou menos cerebrinos e que só parcialmente deslindam o problema”.(AMARAL, Op. Cit. p.114)

¹²⁹ STOCO. Op. Cit. p. 613

interrompido, antes da consecução do resultado, por vontade alheia a do autor que caracterizará o crime tentado.

A tentativa em Crimes Contra a Ordem Tributária, praticados através da falsidade ideológica ou material, depende para sua caracterização da existência, na conduta do agente além do dolo genérico, do elemento subjetivo especial caracterizador do seu tipo penal, ou seja, depende do conhecimento e vontade de falsificar documento tributário com o fim de reduzir ou suprimir tributo¹³⁰. Dessa forma, caso o documento tributário não seja falsificado com o fim da consecução do resultado previsto na lei, importando outro fim subjetivo diverso da supressão ou redução de tributo, pune-se o crime de falso documental, deslocando a matéria da lei especial para o contido no Código Penal.

Assim, cabe fazer referência a possibilidade de crime tentado no crime de falso descritos na codificação penal e que guardam similitude àquelas condutas descritas nos incisos do art.1º e 2º da Lei 8.137/90. Dessa forma, vale lembrar que os crimes de falso são crimes formais, conforme descrito anteriormente, o que levaria a crer a possibilidade de punir o crime somente quando já consumado, ou seja, quando todos os elementos do tipo objetivo estivessem efetivamente preenchidos. Acontece, que não se pode balizar a existência ou não de tentativa levando-se em conta a natureza formal ou material do crime.

É nesse sentido a magistral lição de Sylvio do Amaral, segundo o qual

a exceção da forma omissiva da falsidade ideológica e dos crimes de uso de documento falso (que se aperfeiçoam com o primeiro ato de uso), todos os crimes de falso, embora formais, admitem juridicamente a tentativa, são todos, crimes plurissubsistentes, uns compõem-se de menor número de etapas que outros, mas nenhum é passível de execução por um só ato material¹³¹.

O autor liga a possibilidade de tentativa à cindibilidade da ação, ou seja, somente os crimes plurissubsistentes são passíveis de tentativa, conforme já

¹³⁰ Nesse sentido O mestre Heleno Cláudio Fragoso enumera os elementos essenciais a tentativa: “A tentativa como, como realização incompleta do fato punível, apresenta os seguintes elementos: a) Início de execução da ação que constitui o crime; b) Não superveniência do resultado por circunstâncias alheias à vontade do agente; c) Dolo e outros elementos subjetivos correspondentes ao tipo subjetivo.” (FRAGOSO. *Lições...Parte geral.*, p.246)

¹³¹ AMARAL. Op. Cit. p.115

mencionado anteriormente. Percebe-se, portanto, que o que determina a possibilidade de ser punir o crime tentado é a existência de um *iter criminis* que possibilite sua interrupção antes da consumação, e não o fato de o crime ser formal, pois, admite-se a possibilidade de um crime formal ser punido na forma tentável como é o caso do *falsum*, pois em a sua consumação depende de inúmeros atos do falsificador. Esses atos devem ser adequados à forma de falsidade cometida e também a natureza do documento a que se aplica a informação falsa ou a alteração material.

Sylvio do Amara deixa claro a impossibilidade de ligar o crime formal a unissubsistência da ação delitiva quando diz que “é certo que não se concebe a tentativa nos delitos que *unico actu perficiuntur*, mas não é exato que todos os crimes formais sejam dessa natureza, pois há muitos que se compõem de vários atos” e continua afirmando que “o que identifica o crime formal não é sua eventual *unissubsistência*, mas a desnecessidade *legal* de resultado para a consumação: pode compor-se o delito de diversos atos, e, ainda assim, conceituar-se como formal”¹³².

Questão importante trazida pela lei é a referente a inexistência de crime tentado quando o agente desiste voluntariamente ou arrepende-se de forma eficaz da prática de um crime. É expresso tal entendimento no art.15 do Código Penal quando diz que “o agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado ss produza, só responde pelos atos já praticados”. Tal dispositivo legal tem relevante importância para os tipos legais em estudo, uma vez que, como visto, para sua consumação dependem da existência do lançamento tributário. É o caso do agente que falsifica documentos tributários como fim de sonegar impostos e, antes de proceder a declaração, retifica tais documentos, apresentando a verdadeira situação acerca do cometimentos de hipóteses de incidência geradoras do vínculo jurídico tributário.

A tentativa não existirá, pois como observa Heleno Cláudio Fragoso “o resultado deixa de acontecer em virtude da vontade do agente”¹³³. Porém, responde o agente pelos crimes já consumados. Em sede de Crimes Contra a Ordem Tributária, a responsabilização dos delitos já consumados, como é o caso da falsidade documental,

¹³² *ibid.* p.113

¹³³ FRAGOSO. *Lições...Parte geral.*, p.251

é de difícil aplicação, pois, depende da constatação do crime antes do lançamento, e como se sabe, o crime tributário só se caracteriza como tal após o momento do lançamento. Assim, só se cogita da responsabilização do crime de falsidade documental em documento tributável, quando não cause dano ao fisco, porque retificada sua declaração ou seu conteúdo antes do lançamento tributário, mas que atinja a fé pública como bem jurídico tutelado pela legislação penal, em situação em que tal documento tenha aplicação diversa daquela probatória da existência do fato gerador de tributo frente à Fazenda Pública originando potencialidade de dano à “fé pública”.

Outra questão que surge do estudo do crime tentado é aquela referente a tentativa inidônea, caso que possui grande aplicação para os casos de crimes tributários praticados através do *falsum*. Assim, leciona Juarez Cirino dos Santos que o início da execução do crime sempre pressupõe um “meio eficaz” e “objeto próprio” para a produção do resultado típico¹³⁴. Meio ineficaz ou meio inidôneo e objeto impróprio ou meio absolutamente inidôneo, constituem-se em formas ineficazes de produção do resultado naturalístico causal, o que resulta na chamada “tentativa inidônea” por parte do autor que busca alcançar um fim criminoso. A tentativa inidônea não é punida em nosso sistema penal conforme preceitua o art.17 do Código Penal:

art.17 – Não se pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime

A impossibilidade da tentativa inidônea é adotada no sistema penal brasileiro pelo fato de este ter como pressuposto o princípio da ofensividade. Dessa forma, só é punível a conduta humana capaz de ofender ou causar risco de ofensa a dado bem jurídico tutelado. No caso da tentativa inidônea o que se observa é a impossibilidade da típica lesão a um bem jurídico penal, o que é determinante da sua não punibilidade. Dessa maneira, a tentativa inidônea corresponde, em nosso sistema, a hipótese de crime impossível. O meio ineficaz, ou a ocorrência do fato criminoso sobre objeto

¹³⁴ SANTOS. *A moderna...*, p.313

impróprio, indicam que não existe uma potencialidade de ofensa ao bem jurídico penalmente tutelado.

Nos crimes em estudo o que se observa é que o meio ineficaz ou o objeto impróprio para a consumação do crime de falso documental, também constituem pressupostos de não punibilidade do crime contra a ordem tributária, isto é, se o falso, empregado como meio para a consecução da redução ou supressão do tributo, não se constitui em meio idôneo para produzir dano ao bem jurídico “fé pública”, também não poderá ser punida a ofensa ao bem jurídico “arrecadação tributária”.

Meio idôneo para a prática do crime tributário através da falsidade documental corresponde àquele que segue todos os requisitos do *falsum* anteriormente descritos, isto é, o falso como meio eficaz deve conter a alteração da verdade, a imitação da verdade, a potencialidade de dano e o dolo como elemento subjetivo, conforme lição de Sylvio do Amaral¹³⁵. Se a falsidade ideológica ou material não preencherem tais requisitos, inidônea será a tentativa, pois ineficaz o meio empregado por falta de potencialidade causal. Para o caso de a sonegação de tributo ocorrer através de documento verdadeiro, mas não tributável, caracterizar-se-á a tentativa inidônea por incidência da conduta criminosa sobre objeto impróprio, ou seja, apresentando-se uma falsificação que seja fiel a seus elementos, não se verificará o crime fiscal se o objeto sobre o qual incide a conduta não corresponde àquele que produziria o fim pretendido pelo autor. O objeto impróprio pode ocorrer no caso da falsidade empregada como meio para fraudar o fisco, quando, por exemplo, tenta-se sonegar um tributo utilizando-se de falsificação documento correspondente a outro tributo que não o que se pretende sonegar, seja por engano ou desídia do autor.

¹³⁵ AMARAL. Op. Cit. p.60 e ss.

4. ELEMENTOS REVELADORES DA POLÍTICA CRIMINAL ADOTADA

4.1. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE ATRAVÉS DO PAGAMENTO DO TRIBUTO SONEGADO

4.1.1. Histórico da adoção do pagamento do tributo sonegado como causa extintiva da punibilidade

Em linhas gerais, a extinção da punibilidade significa a renúncia do Estado ao poder de punir que lhe é conferido mediante causa jurídica superveniente a ação ou omissão típica, antijurídica e culpável. Observa Regis Prado que as causas de extinção da punibilidade são “motivadas por certas contingências ou por motivos vários de conveniência ou oportunidade política”¹³⁶.

As causas de extinção da punibilidade estão listadas no art.107 do Código Penal. No entanto, pode-se afirmar de plano que as causas enumeradas no texto do Código Penal não se constituem em um rol exaustivo, sendo que outras formas de extinção da punibilidade estão estabelecidas em legislação extravagante. É o que o corre com a causa da extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária através do pagamento do tributo devido.

A adoção do pagamento do tributo devido à Fazenda Pública pelo agente do crime fiscal como forma de inibir a aplicação da sanção penal, afastando o *jus puniendi* do Estado, foi pela primeira vez verificado na Lei 4.357/64 que estatuiu a apropriação indébita por equiparação. O artigo 2º da lei 4.729/65 previa a extinção da punibilidade quando houvesse o recolhimento do tributo antes que tivesse início o procedimento fiscal administrativo com o objetivo de cobrar o tributo.

O disposto no artigo 2º não tinha eficácia na medida em que impedia o contribuinte de discutir administrativamente a validade de um dado débito tributário administrativamente e ainda, podia-se dizer que o pagamento do débito tributário seria uma forma de confissão do crime de sonegação fiscal tipificado na lei 4.729/65. O

¹³⁶ PRADO. Op. Cit. p.775

Decreto-lei 157/67 corrigiu essa falha ao estabelecer que se estabeleceria a extinção da punibilidade quando o recolhimento se desse após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa. O Decreto-lei 326/67 dispunha sobre a cobrança do IPI, determinando que o não recolhimento de tal imposto constituía crime de apropriação indébita, observada a hipótese de extinção da punibilidade quando pago o débito espontaneamente, antes da decisão administrativa de primeira instância.

Com a edição do Decreto-lei 1.060/69 aplicou-se a causa extintiva de punibilidade trazida pelas leis 4.357/64 e pelo Decreto-lei 326/67. Assim, seu art.5º estabelecia a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo devido antes da decisão administrativa de primeira instância, para qualquer tributo, repetindo o equívoco que o legislador cometera na primeira edição da Lei 4.357/64, antes da reforma do Decreto-lei 157/67.

A Lei 8.137/90 revogou as leis 4.357/64 e 4.729/65 por completa regulação da matéria tratada (termos do art.2º, §1º da LICC), trazendo em seu texto hipótese de extinção da punibilidade similar ao disposto anteriormente. Dispunha o art.14 da Lei 8137/90:

Art.14 – Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Tal dispositivo, seguindo o exemplo do restante da lei 8.137/90, revogou todas as outras disposições referentes a extinção da punibilidade previstas anteriormente nas leis extravagantes mencionadas¹³⁷. Porém, a possibilidade de extinção da punibilidade consagrado no artigo 14 não teve grande aplicação, pois com a entrada em vigor da Lei 8.383/91 houve a revogação de tal dispositivo.

Esse impulso do legislador de garantir a punição aos agentes de crimes fiscais com claro objetivo de se obter meio mais eficaz para o combate a evasão fiscal, através da revogação da norma referente a extinção da punibilidade ao infrator que procedesse

¹³⁷ Sobre o assunto opina Edmar Oliveira Andrade Filho que “não obstante o legislador tenha dado mostras de sua inépcia no trato de questões criminais relacionadas com a evasão tributária, não é crível supor que o legislador, num só diploma legal, pudesse cometer tantos desatinos e revogar as disposições sobre a extinção da punibilidade para alguns tributos e contribuições e não faze-lo para outros”. (ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.150)

à paga do tributo devido até a data do recebimento da denúncia não produziu qualquer resultado, pois em 1º de janeiro de 1996 deu-se o início da vigência da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995 que em seu art.34 retoma a possibilidade da extinção da punibilidade nos mesmos termos do art.14 da Lei 8.137/90. Observa-se, no entanto, que a tentativa de manter o sonegador longe da benesse legislativa com a revogação dada pela Lei 8.383/91 não surtiu nenhum efeito prático, pois pelo princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica, a extinção da punibilidade também atingiu os fatos ocorridos antes de 1º de janeiro de 1996.

Tal dispositivo que revigorou a extinção da punibilidade não fez qualquer menção a Lei 8.212/91 que trata dos crimes contra a previdência social, mas a extensão do instituto da extinção da punibilidade foi garantida através da analogia *in bonam parte* feita pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do *Hábeas Corpus* nº73.418-9.

4.1.3. A extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária e seus efeitos

O pagamento do tributo devido e seus acessórios antes do recebimento da denúncia do Ministério Público pelo juiz competente constitui causa de extinção da punibilidade, ou seja, com o pagamento haverá por parte do Estado a desconsideração da ocorrência de um fato que subsumiu-se a norma incriminadora.

Tal enunciado é consagrado no artigo 34 da Lei 9.249/95, que ressuscitou o referido instituto para as condutas tipificadas na Lei 8.137/90 mantendo as mesmas exigências para o aperfeiçoamento da extinção que eram requisitados pelo art.14 da lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, isto é, para se ter a extinção da punibilidade dos crimes definidos nos incisos 1º e 2º da Lei 8.137/90 basta o pagamento à Fazenda Pública do *quantum* devido, acrescido de acessórios, antes do recebimento da denúncia em ação penal pública.

Há, no entanto, corrente doutrinária que busca sentido na sistemática da lei tributária para alargar a aplicação da extinção da punibilidade para os crimes fiscais. Alguns autores, através da interpretação dos artigos 136 a 138 do Código Tributário

Nacional, justificam que a causa de extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária também deveria ser aplicada de forma mais ampla, substituindo a regra geral contida nos artigos 15 e 16 do Código Penal que versam, respectivamente, sobre a desistência voluntária e arrependimento eficaz e o arrependimento posterior. O art.138 do CTN determina que a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração, ou seja, se operaria a extinção da punibilidade se o agente praticasse ato tipificado na Lei 8.137/90 e procurasse a autoridade fazendária com o intuito de pagar o tributo sonegado.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho “o comando do art.138 possui, no campo penal, maior densidade jurídica que a regra hospedada nos arts.15 e 16, ambos do Código Penal, que tratam do arrependimento eficaz e do arrependimento posterior”, afirmando ainda que “enquanto o art.16 do Código penal prevê que o arrependimento posterior é simples causa de diminuição de pena, o art.138 do Código Tributário Nacional vai além, para prever a possibilidade de se operar a extinção da punibilidade pela denúncia espontânea”¹³⁸. Os autores que assim entendem justificam que tal dispositivo do CTN teria eficácia penal uma vez que o art.137 do mesmo diploma legal dispõe que “a responsabilidade é pessoal do agente” “quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções”.

Assim, para essa corrente justificaria-se a não aplicação da regra geral prevista nos artigos 15 e 16 do Código Penal, pois na hipótese em que poderiam ser aplicados vige a regra do art.138 do Código Tributário Nacional.

Entre os que discordam desse posicionamento encontra-se Rui Stoco segundo o qual “o Código Tributário Nacional nada dispõe acerca da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária”¹³⁹. Para este autor o CTN estabelece apenas responsabilidade tributária do contribuinte não dispondo sobre responsabilidade sobre crimes tributários, justificando que “se assim não fosse, inexistiria qualquer razão ou lógica em se definir os crimes tributários em lei especial e específica, nem se justificaria que duas leis (uma de natureza criminal e outra de natureza tributária)

¹³⁸ ANDRADE FILHO. Op. Cit. p.153

¹³⁹ STOCO. Op. Cit. p.637

dispusessem sobre a mesma coisa (causa de não punibilidade) de maneiras absolutamente antagônicas”¹⁴⁰.

Correto está o posicionamento deste autor, pois está claro que a *mens legis* contida no texto do artigo 34 da Lei 9.249/95 que prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, como já visto, foi a de estabelecer regra específica para os crimes descritos na Lei 8.137/90 e 4.729/65 (em relação aos crimes cometidos na vigência desta lei, enquanto não abarcados pela prescrição). Observa-se que não faz sentido defender a aplicação do disposto no art.138 CTN para os Crimes Contra a Ordem Tributária, uma vez que se definiu através da lei 8.137/90 e 9.249/95 condições menos favoráveis quando já vigia o CTN (Lei 5.172/66). Mais uma vez, vem a tona a confusão criada pelo legislador ordinário no sentido de atender ao interesses minoritários, por desídia ou propositalmente, na sistemática das leis referentes a matéria penal-tributária, dificultando a atuação do intérprete e beneficiando os criminosos que se valem do expediente da sonegação de tributos para obter vantagem indevida às custas do erário público.

O próprio estabelecimento da causa extintiva de punibilidade em matéria penal para os crimes tributários vai de encontro com o estabelecido no Código Penal, como visto. Assim, o arrependimento posterior ocorreria, conforme determina o art.16 do Código Penal, com a reparação do “dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denuncia ou da queixa”. Ora, o legislador não previu outra hipótese fática para a extinção dos Crimes Contra a Ordem Tributária que não fosse a efetiva reparação do dano causado, através do pagamento do tributo sonegado, antes do oferecimento da denúncia ou da queixa.

Dessa forma, em sede de crimes fiscais a regra geral penal fica totalmente anulada por lei especial que, às claras, provê maior benefício a quem pratica os crimes de caráter tributário. O legislador procede a uma espécie de escolha tendenciosa, esquecendo das normas gerais insculpidas na codificação penal para conferir um tratamento mais benéfico aos agentes dos crimes fiscais em nome da política criminal

¹⁴⁰ id.: Parece não haver qualquer motivo de surpresa ante opiniões tão antagônicas, pois a lógica suscitada pelo autor no trecho transcrito, não é vigorante em relação ao tema estudado devido a falta de organização legislativa em torno do assunto.

do Estado propensa a descriminalizar as condutas do sonegador, assim como faz com outros crimes que só podem ser cometidos por membros das classes mais abastadas. Assim, como ensina Rodrigo Sánchez Rios “a própria função da criminalização do ilícito fiscal é enfraquecida quando se pratica uma confusa política criminal que apenas visa a ‘mera arrecadação’ através do alargamento – com regras inconstantes – da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos ou contribuições sociais”¹⁴¹.

Isso se torna mais claro ao lembrar que os crimes tributários são cometidos pela prática de outros delitos, que são utilizados como meio para a redução ou supressão do tributo, entre eles o crime de falso documental que não deixa dúvidas quanto a seu caráter formador do injusto no sentido de burlar a verdade com o fito de trazer benefícios ao agente. Assim, o legislador tende a não dar a devida importância ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários e a função social a ele agregado em prol de um fim meramente arrecadatório, além da obrigação inerente ao Estado de reprimir toda e qualquer forma de criminalidade respeitando-se o princípio da igualdade, empregado aqui na sua função de conquista de igualdade através da lei. Isto quer dizer que além de o administrador e do julgador aplicarem a lei de forma isonômica a todos os cidadãos, mister se faz que o legislador a eles dê igual tratamento através da formulação de leis que respeitem as condutas tidas como crime, pois tipificadas e ofensivas a bens jurídicos constitucionalmente fixados, concedendo-os o mesmo tratamento respeitando o princípio da humanização da pena.

Esta necessidade foi muito bem delineada pelo Ministro Celso de Mello do Colendo Supremo Tribunal Federal em acórdão reproduzido por Rui Stoco em sua obra:

esse princípio, cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público, deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: a) o da igualdade na lei; e b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei, que opera numa fase de generalidade puramente abstrata, constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura de ordem isonômica. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador importará ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade (Mandado de Injunção nº 58-1 - STF – Pleno – Rel. Min. Celso de Mello – j. em 14.dez.90)¹⁴².

¹⁴¹ RIOS. *O Crime...*, p.86

¹⁴² STOCO. Op. Cit. p.604

Nesse sentido, faz-se indispensáveis as observações do mestre Heleno Cláudio Fragoso, em análise ao crime tributário não esquecendo dos crimes meio em que se baseia: “É imoral que, em se tratando de *crime* e de fraude dolosamente praticada, o arrependimento após a consumação tenha o efeito de extinguir a punibilidade. Essa disposição compromete a eficácia intimidativa da lei e servirá para aumentar o preço da corrupção administrativa praticada pela fiscalização”¹⁴³.

Afora a insubstituível crítica de Fragoso, conclui-se que a adoção da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes contra a ordem tributária, até pelo fato de servirem como meio condutas fraudulentas “dolosamente praticadas”, representadas principalmente pelo falso documental e suas modalidades, tiveram como único objetivo transformar o direito penal em um eficaz cobrador de tributos, sem se preocupar necessariamente com a formação de um sistema legal capaz de combater a prática do crime fiscal. Nesse sentido, conclui Rui Stoco que neste caso em específico, “o direito penal, sem dúvida, é utilizado pelo legislador, com o apoio no Poder Executivo, como meio ou instrumento na cobrança de impostos, de modo a privilegiar os mais abastados ou, quiçá, os mais ladinos”¹⁴⁴. No mesmo sentido é a crítica de Rodrigo Sánchez Rios para quem a extinção da punibilidade consagrada no art.34 da Lei 9.249/95 tem um único propósito, isto é, “aumentar a arrecadação tributária”, acusando que “é o ‘crédito tributário’ que se tenta alcançar a qualquer custo”¹⁴⁵.

Da mesma forma, apresenta-se a crítica de André Nabarrete Neto, no sentido de não se tratar o poder punitivo do Estado de bem comercializável e dispensável ao alvitre do legislador, indicando como ideal, em se tratando de matéria penal, a adoção da regra geral estabelecida no código Penal, no sentido de se ter recuperado a diminuição da pena estabelecida em seu art.16 correspondente ao pagamento do tributo pelo sonegador, considerando ser esta, uma forma de reparação do dano causado¹⁴⁶.

¹⁴³ FRAGOSO. *O novo...* p.72

¹⁴⁴ STOCO. *Op. Cit.* p.635

¹⁴⁵ RIOS. *O Crime...*, p.87

¹⁴⁶ NABARRETE NETO. *Op. Cit.* p.178

4.1.3. A extinção da punibilidade através do parcelamento do *quantum* devido junto a Fazenda Pública

A extinção da punibilidade para os Crimes Contra a Ordem Tributária conferida pelo art.34 da Lei 9.249/95 pressupõe que o pagamento do valor devido a ser realizado antes do recebimento da denúncia seja feito à vista junto a autoridade fazendária, mas os tribunais têm admitido o parcelamento do débito fiscal como forma de extinção da punibilidade.

Dessa forma, Cláudio Costa indica duas correntes adotadas pelos tribunais e que justificam o parcelamento como forma de extinção da punibilidade. Uma entende que há equivalência entre o pagamento e o parcelamento para fins penais, a outra diz que o parcelamento é um indicativo da inexistência do dolo como elemento subjetivo imprescindível para a caracterização dos crimes fiscais¹⁴⁷.

O parcelamento requerido antes do recebimento da denúncia a autoridade fazendária, mas aprovado somente após, não importa em prejuízo para o réu, que continuará a ser beneficiado pelo instituto da extinção da punibilidade conforme foi reproduzido nos estudos de Cláudio Costa o entendimento da Ministra Eliana Calmon para quem “proposta de parcelamento bem anterior à denúncia, mas só deferido em data posterior. Desinfluência do processamento burocrático... Manifestada a intenção de pagar, mesmo parceladamente, antes da denúncia, extinta a intenção de pagar, mesmo parceladamente, antes da denúncia, extinta está a punibilidade”¹⁴⁸.

Da questão do parcelamento também surgem controvérsias jurisprudenciais em considera-lo como forma, por si só, apta a extinguir a punibilidade ou se somente

¹⁴⁷ COSTA. Op. Cit. p.111. O autor indica dois julgados onde se confirma a posição dos tribunais, no sentido de se equiparar o pagamento integral ao parcelamento ou entender o parcelamento como forma indicativa de inexistência do dolo:1) “A jurisprudência dessa Corte é pacífica no sentido de distender a aplicação do art.34 da Lei nº9.249/95 às hipóteses de parcelamento do tributo. Precedentes do STJ. Se as expressões parcelamento integral e pagamento integral, para fins penais, se equivalem, então reconhecimento da extinção da punibilidade não está condicionado ao adimplemento da integralidade das parcelas. A inadimplência do parcelamento constitui ilícito civil, não sendo passível de reprovação criminal” (Recurso em sentido estrito, nº.98.04.03991-5/RS - Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2ªT - Rel. Juiz João Pedro Gebran Neto, DJ 23.ago.2000, p.161) 2) “O parcelamento do débito, antes do oferecimento da denúncia, evidencia que os apelantes não agiram com a intenção de apropriarem-se dos valores descontados” (Apelação Criminal, nº. 1.519/AL - Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2ªT., rel.Juiz Araken Mariz, DJ 23.ago.2000, p.161)

¹⁴⁸ id.

constitui causa de suspensão da ação penal, sendo passível a retomada de seu curso na constância da inadimplência de uma das parcelas do referido débito.

Os que entendem constituir causa de extinção da punibilidade baseiam-se na afirmativa de que após a aceitação do parcelamento pela Fazenda Pública, ocorre que o débito tributário passa para a esfera das obrigações, matéria cível, surgida de contrato entre o autor da ação delituosa e o fisco. Em exame a questão, Rui Stoco é claro ao apoiar tal posicionamento dos tribunais mencionando que

a avença firmada, por caracterizar novação, atua como liquidação do crédito tributário original, de modo que deve ser considerado, por semelhança, ao pagamento do tributo, posto que a dívida fiscal se renova com o parcelamento e passa a constituir, para o Poder Público, crédito tributário diverso do anterior e que constava da Certidão da Dívida ativa ou título executivo¹⁴⁹

Segundo Stoco “em casos tais firma-se entre as partes (fisco e contribuinte) um instrumento particular de acordo de vontades. Portanto, a questão já não é mais de ordem tributária, mas contratual. Pertine ao direito das obrigações”¹⁵⁰.

De outra forma, a parcela da doutrina que entende que a extinção da punibilidade só se opera quando do efetivo pagamento de todas as parcelas, sendo a aprovação do parcelamento pela autoridade administrativa mera causa de suspensão da ação penal, baseiam-se na possibilidade de ensejar uma maior impunidade ao sonegador que paga algumas poucas parcelas da dívida até o momento em que se der o trânsito em julgado da sentença penal que reconhecer a extinção de punibilidade, momento este que transformará a responsabilidade criminal do sonegador em responsabilidade civil, submetendo a inadimplência as sanções de natureza civil¹⁵¹. Para Hélio Telho Corrêa Filho tal hipótese é totalmente admissível, pois “quem, cujos

¹⁴⁹ STOCO. Op. Cit. p.641

¹⁵⁰ id.: Nesse sentido direciona-se o posicionamento do TRF 4ª Região expresso no seguinte trecho de julgado da lavra do então juiz Gilson Dipp: “eventual inadimplência de acordo de parcelamento efetuado entre devedor e Autarquia não é passível de reprovação penal por se tratar de ilícito civil, com sanções próprias previstas (Apelação Criminal, nº 97.04.0228-9/SC, DJ 4.fev.98, p.146)” (COSTA. Op. Cit. p.112)

¹⁵¹ Essa é o entendimento minoritário nos tribunais: “a Lei 9.249/95, em seu art.34, considera extinta a punibilidade se o pagamento é efetuado antes do recebimento da denúncia. Se houve apenas parcelamento, deve a ação penal ficar suspensa. Efetuado o pagamento integral durante a tramitação do processo, deixa de existir justa causa para a ação penal, impondo-se o seu trancamento” (Habeas Corpus, nº.1997.01.00.040986-9/MA, Tribunal regional Federal da 1ª Região - 3ª Turma – Rel. Juiz Osmar Tognolo – DJ 6.mar.98, p.229) (COSTA. Op. Cit. p.112)

freios morais não foram eficientes para evitar a prática de crimes tais, não terá dificuldades de natureza ética para deixar de honrar o parcelamento”¹⁵².

Já André Nabarrete Neto é claro ao dizer não se tratar a extinção da punibilidade através do parcelamento do tributo sonegado, de uma forma de novação ou indicativo de ausência de dolo que excluiria a tipicidade. Assim, segundo o autor a novação seria uma forma de extinção da obrigação sem pagamento, o que não enseja a inserção da hipótese no estabelecido no art.34 da Lei 9.249/95. A adoção do instituto para afastar o dolo da ação delitiva, não poderia vigorar, conforme o autor, pois “consumada a infração, o que implica a conjuração de seus elementos objetivos e subjetivos no tempo e no espaço, o comportamento posterior do agente não apaga sua ação anterior”¹⁵³

Não restam dúvidas de que a ampliação da extinção da punibilidade para os casos de parcelamento é uma forma de desvirtuar um favor legal que, por sua própria estrutura, como visto, padece de lógica no sistema penal, contrariando regras gerais e impedindo a repressão aos crimes fiscais de maneira eficiente. Faz-se mister o comentário de Rui Stoco segundo o qual “não se pode olvidar que o legislador assumiu a responsabilidade de criar mecanismo de extinção da punibilidade pelo pagamento – que para nós é um erro lógico e de concepção – devem os operadores do Direito dar-lhe adequada dimensão e aceitar todas as conseqüências que o favor legal enseja”¹⁵⁴.

A Lei 9.964 de 10 de abril de 2000 que foi sucedida pela Lei 10.684 de 30 de maio de 2003 trouxe para esse sistema a possibilidade de extinção da punibilidade através da quitação de todas as parcelas da dívida tributária quando houver adesão ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) antes do recebimento da denúncia. Assim, assumir as parcelas no referido programa significa ter o *jus puniendi* do Estado e, conseqüentemente, a ação penal suspensos até o pagamento da integralidade das parcelas referentes a dívida, sendo possível reassumir o processo penal se constar inadimplência por parte do beneficiado. A suspensão da ação penal com o parcelamento é o que melhor cumpre com o interesse estatal de arrecadação tributária,

¹⁵² CORRÊA FILHO. Op. Cit. p.17

¹⁵³ NABARRETE NETO. Op. Cit. p.176

¹⁵⁴ STOCO. Op. Cit. p.642

pois até o pagamento da integralidade das parcelas do *quantum* sonegado não há o que se falar em extinção da punibilidade. Apesar de todas as deficiências de ordem moral e estrutural que o instituto da extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária através do pagamento do tributo apresenta, o procedimento adotado pelo REFIS é o que melhor cumpre com o princípio hermenêutico da máxima efetividade da norma.

4.2. A POLÍTICA CRIMINAL ADOTADA PELO ESTADO BRASILEIRO EM TESE DE CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO CONSEQUÊNCIA DA IMPUNIDADE

Por política criminal deve se entender a racionalização de estratégias de repressão e prevenção das diversas formas de criminalidade. No mesmo sentido conceituou o mestre Heleno Cláudio Fragoso dizendo tratar-se a política criminal da “atividade que tem por fim a pesquisa dos meios mais adequados para o controle da criminalidade, valendo-se dos resultados que proporciona a Criminologia, inclusive através da análise do sistema punitivo vigente”¹⁵⁵. É essa a pretensão que se lança neste momento, estabelecer a relação entre a análise típica e sistêmica das leis que se propõem a repressão dos crimes tributários, no que couber, e a sua eficácia no controle da delinquência tributária, que, segundo Luiz Flávio Gomes, se constitui uma espécie do gênero “macro-delinquência”¹⁵⁶ abarcadora de todas as outras espécies de crimes próprios das camadas mais abastadas da sociedade.

Assim, o objetivo aqui traçado será o da análise da sistemática legal de repressão dos crimes tributários comparados ao crime meio em estudo, ou seja, o falso documental estabelecendo alguns contornos da política criminal adotada pelo Estado brasileiro em tema de crimes fiscais.

Não se trabalhará aqui com a mais ampla teoria sobre o assunto que, conforme entendimento do professor Juarez Cirino dos Santos, inclui “políticas públicas de emprego, salário, escolarização, moradia, saúde e outras medidas complementares,

¹⁵⁵ FRAGOSO. *Lições...Parte geral.*, p.16

¹⁵⁶ GOMES. *Sobre...*, p.166

como programas oficiais capazes de alterar ou de reduzir as condições sociais adversas da população, marginalizada do mercado de trabalho e dos direitos de cidadania, definíveis como determinações estruturais do crime e da criminalidade”¹⁵⁷. Não aspira a este trabalho enveredar-se pelos complexos caminhos da criminologia e muito menos fazer qualquer análise de políticas públicas de desenvolvimento social que vislumbram a diminuição das formas de criminalidade de forma reflexa, admitindo-se, de outro lado, a importância desse estudo, pois não se deve jamais entender o direito penal como instrumento absoluto de combate a criminalidade que, conforme menciona Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, “imprescindível é que se ataque as causas do crime para evita-lo”¹⁵⁸.

Em tese de crimes tributários, observa-se que as medidas legais adotadas pelo legislador com a lei 8.137/90 e demais normas que fazem parte da sistemática legal de combate a essa forma de criminalidade, levam a tamanha ineficácia no seu viés repressivo, projetando nos dias atuais, um resquício do chamado direito penal oitocentista, o qual, segundo Klaus Lüderssen, citado por Alberto Silva Franco “era sobretudo um direito de classe ... não se voltava jamais contra os *grandes* seja no plano da economia, seja no plano da política, dominado como era pela idéia segundo o qual ‘os pequenos eram enforcados, os grandes eram mandados embora’”¹⁵⁹. Assim, no que diz respeito às leis penais de repressão ao crime fiscal, não resta dúvida de que elas se assemelham em muito àquelas características do século XIX, baseadas na proteção dos interesses das classes econômicas dominantes.

No entanto, tal displicência do legislador em relação à necessidade de combater mais eficazmente os crimes tributários, formando uma verdadeira política criminal para a matéria, encontra bases em inúmeros fatores que são apresentados pela doutrina como causas que concorrem para os demais “crimes do colarinho branco” (Sutherland) que comportam infrações penais que se amoldam a realidade das classes sociais mais

¹⁵⁷ Segundo o autor a política criminal do Estado adotada no Brasil e outros países periféricos leva em conta somente as questões decorrentes da lei penal, o que se trataria, na verdade, na constituição da política penal do Estado e não da política criminal que também leva em conta ações de política social envolvidas com o combate a criminalidade conforme exposto. (SANTOS. *Teoria...*, p.1)

¹⁵⁸ OLIVEIRA, A. M. Op. Cit. p.93

¹⁵⁹ FRANCO, Silva Alberto. Globalização e Criminalidade dos Poderosos. In: Roberto Podval (Org.). *Temas de Direito Penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000 p.274

ricas, ou seja, são os crimes que só podem ser praticados pelos detentores dos meios de produção e do poderio econômico, o que, indubitavelmente, só poderia resultar na tendência a impunidade dos agentes das condutas criminosas praticados nessa esfera social.

Segundo Luiz Flávio Gomes um dos fatores que concorrem para a impunidade dos crimes tributários e que, conseqüentemente, influencia na política criminal adotada pelo Estado no trato dos crimes de colarinho branco diz respeito ao fato de a infração tributária ser apresentada “como uma prática normal e generalizada”¹⁶⁰, ou seja, o que se busca é a tentativa da negação da ilicitude do ato. Assim, a sonegação de tributos é tida como um meio de obter vantagem que não causa um prejuízo imediato, muito pelo contrário, uma empresa aberta, mesmo que sonegadora de tributos, traz como efeito imediato benefícios para a coletividade, uma vez que é vista como provedora de riquezas e empregos.

O agente do crime de sonegação fiscal não é de forma alguma identificado com o modelo lombrosiano de criminoso, pois pertence às classes sociais mais altas. Assim, fácil se faz a ocultação das infrações típicas dessa classe por seu agente contar com uma imagem totalmente favorável na sociedade. Dessa forma, não se observa no sonegador de impostos a mesma reprovação por parte da sociedade como o delinqüente atávico de Lombroso. Além disso, não é característica dos meios de comunicação a apresentação do real prejuízo causado pelos crimes fiscais, e nem tampouco os desmistificar, apresentando seu *iter* verdadeiro, ou seja, a prática de fraudes, como as falsidades documentais, tão reprováveis quanto aquelas que poderiam atingir qualquer elemento da sociedade. Muito pelo contrário, a atenção da opinião pública é desviada para a delinqüência convencional que é apontada convencionalmente, como menciona Luiz Flávio Gomes, “como a única perigosa para a paz, segurança e prosperidade da nação”¹⁶¹. Daí a indiscutível afirmação do mestre Heleno Cláudio Fragoso em relação à política criminal do Estado brasileiro ao dizer que “a clientela do sistema é constituída pelos pobres e desfavorecidos”¹⁶².

¹⁶⁰ GOMES, Luiz Flávio. Sobre..., p.167

¹⁶¹ id.

¹⁶² ibid. p.17

Segundo Flávio Gomes, faz-se necessária a “desconsideração do *status* social do autor para efeito de imputação penal”. Assim, para este autor o controle dos crimes de colarinho branco

está sujeito, na prática, a um requisito extra legal que consiste na supervalorização do *status* social do autor. Para reconhecimento e punição de alguns delitos, ao lado dos clássicos requisitos do “desvalor da conduta” e “desvalor do resultado”, absurdamente, joga grande importância o desvalor do *status* social do autor. Assim, quanto mais alto esse *status* menos o autor corresponde à imagem discriminatória, positivista e lombrosiana de criminoso, de onde resultam grandes benefícios e, frequentemente, o grande privilégio da imunidade e da impunidade penal. O contrário também é verdadeiro, é dizer, quanto mais baixo o *status* social, mais o autor se encaixa na referida imagem, com toda a probabilidade de ser etiquetado como criminoso.¹⁶³

Dessa maneira, o legislador deve criar normas visando abolir a desigualdade da lei penal por estar sofrendo a influência direta do *status* desfrutado pelo sonegador de tributos. A tipificação penal e a história do combate à sonegação fiscal deixam claros que, em verdade, os sonegadores de tributos não podem ter tratamento descriminalizador não recebido pelos falsários de qualquer gênero, ou seja, por se valerem do expediente criminoso, falsificando documentos tributáveis, para obter vantagem econômica indevida através da fraude ao Estado, representado por sua Fazenda Pública, não devem ter sua conduta desconsiderada pelo legislador pelo fato de também incorrer em uma conduta que causa grandes danos à sociedade.

Como esta descriminalização fundada no *status* social de que goza o sonegador se opera, não só pelo tratamento legal, possibilitando vantagens jurídicas como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado antes do recebimento da denúncia ou a exigência do resultado naturalístico do crime para sua consumação mesmo que ele tenha sido praticado pelo *falsum*, como se verificou outrora, mas também se opera na própria administração da justiça como um todo. É mister a conscientização dos agentes envolvidos na persecução a esta forma de criminalidade e da sociedade, não só encarando o sentido obrigatório do tributo ao afastar as “causas psicológicas” da sonegação, conforme sugeriu Fábio Leopoldo de Oliveira¹⁶⁴, e

¹⁶³ *ibid.* p.171

¹⁶⁴ Segundo o autor são causas psicológicas que impedem o contribuinte a aceitar a obrigatoriedade da obrigação tributária as “diretivas obscuras e sem objetividade; a falta de consciência e de educação tributária, quer por parte do fisco, quer do contribuinte; fatores ambientais deformantes das reais finalidades das

assumindo o “dever moral” de “opor-se às exigências fiscais descabidas”, como lembra Agostinho Toffoli Tavoraro¹⁶⁵, mas também acabando com a deplorável valoração do *status* social do sonegador¹⁶⁶.

É imprescindível que se afaste a idéia de um “direito penal mínimo” muito mais conveniente aos interesses das elites sócio-econômicas, como aludem os membros do *parquet* paranaense¹⁶⁷, no sentido de se dar a melhor resposta do Estado aos “criminosos de colarinho branco”, principalmente nos casos em que fica clara a intenção do agente criminoso em causar danos, agindo com desonestidade e através de condutas penalmente reprováveis, como é o caso descrito ao longo deste trabalho. Logo, não só se espera uma resposta repressiva aos crimes tributários através das condutas tipificadas pela Lei 8.137/90, mas também a sua sistêmica equiparação na interpretação e aplicação em relação aos crimes que para ele funcionam como meio de consecução, respeitando a exigência constitucional de isonomia.

Nesse sentido, importantes se fazem as considerações de Rodrigo Sánches Rios para quem

O Direito Penal não tem apenas um caráter limitativo, no sentido de negativo e proibido, mas também um caráter prospectivo, no sentido de concretizar ou efetivar os valores ou normas da Constituição, servindo de instrumento para a sua realização efetiva. Ao se espalhar pelas mais diversas áreas e interesses novos que surgem na sociedade (como por exemplo aqueles atinentes à ordem econômica), o Direito Penal, cumpre uma função de efetivação de todos os valores da CF/88 e imprime as condições de possibilidade de que sistema repressivo seja igual para todos (atingindo o ideal do princípio isonômico do art.5º, *caput*). Por outro lado, na medida em que a atuação penal do Estado abrange algo além das meras proibições/punições ao direito à vida, à propriedade etc. – visto que geralmente tais noções estão presas a

instituições tributárias; desvios conceituais de ordem política, social e ideológica; descrença nos governos, etc.”. Tudo isso só faz surgir uma espécie de ameaça ao contribuinte que segundo o autor “teme assim ser despojado do que lhe pertence e procura evitá-lo, originando assim uma resistência que se traduz em fraudes tributárias. E, quanto mais se agravam as penas e as alíquotas tributárias, maior vai-se tornando a ameaça e, conseqüentemente, maior a reação e a resistência”. (OLIVEIRA, F. L. Op. Cit. p.384)

¹⁶⁵ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Sonegação fiscal. O Tributo devido como elemento do tipo: Especialização da Jurisdição Penal e as Questões Cíveis. In: Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, Djalma de Campos (Coord.). *Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas*. São Paulo: Atlas, 1995 p.27

¹⁶⁶ Segundo Luiz Flávio Gomes a tarefa de abandonar a condição de superioridade do sonegador não será tarefa fácil, mas lembra que “já seria de grande valor tomar consciência da injusta sistemática e do absoluto fracasso da política atual, guiada, como sabemos, pela ideologia dos interesses econômicos hegemônicos de alguns, em detrimento dos interesses gerais do grupo social”. (GOMES. Sobre..., p.171)

¹⁶⁷ SILVA, Cristina Maria Suter Correia da, SILVA, Eliezer Gomes da, SOUZA, Marcelo Alves de. Art.83 da Lei 9.830/96 e art.34 da Lei 9.249/95: Elementos para uma crítica ao Direito Penal Tributário vigente. In: *Araucária: Revista jurídica do Ministério Público do Estado do Paraná*. n.1. Curitiba: Imprensa Oficial do Estado do Paraná, 1998 p.410

concepções liberais individualistas próprias da época da “Constituição Garantia”, e não da “Constituição dirigente” – poderá se verificar a seletividade do sistema penal clássico que afasta o ideal de justiça que deveria ser aplicado de modo isonômico a todos.¹⁶⁸

A desigualdade de tratamento em relação aos crimes fiscais, torna-se mais aparente quando postos em comparação com seus crimes meio. Assim como no falso documental, onde se observa conduta dolosa claramente constatável através de seu modo de execução causador de visível modificação do mundo exterior, o agente do crime fiscal é sim um criminoso comum e não um elemento destacado da sociedade que mereça ser agraciado com diversas benesses conferidas pelo legislador e estendidas pelos operadores da lei quanto a seus efeitos. Por esse caráter “gritante” da existência de fraude no crime fiscal cometido através do *falsum*, não se pode alegar sequer, dentro da esfera do estudo da subjetividade delitiva, que a dificuldade em se apurar o dolo do autor possa servir como elemento justificador do tratamento diferenciado como já propunha em 1902 o autor italiano Carano Donvito citado por Fábio por Leopoldo de Oliveira: “O quanto é árduo distinguir no delito fiscal o dolo da culpa ou a intenção da negligência. E, de certa forma, foi sempre essa dificuldade que levou os povos, em geral, a tratarem com maior benignidade os autores de tais espécies de delitos”¹⁶⁹

Nesse sentido, faz-se mister as considerações de Cristina Maria Suter Correia da Silva, Eliezer Gomes da Silva e Marcelo Alves de Souza, membros do Ministério Público do Estado do Paraná, sobre a discrepância de tratamento político criminal entre os crimes tributários e as demais infrações penais:

O mais injusto é que não se cogita – nem de longe – de estender-se esse tipo de “instrumento de política criminal” a categorias delituosas assemelhadas. Nenhum membro do Poder Legislativo cogitou (e por certo jamais cogitará) de ampliar a regra para condutas, por exemplo, como a de furto. Por que não brindar também o ladrão de toca-fitas com a possibilidade de escapar da persecução penal caso devolva o bem ao seu dono (“no que estado em que o encontrou” – acrescentaria o jurista de plantão, assessor da atividade legislativa) antes do oferecimento da denúncia? Por que esse “utilitarismo” diferenciado? Por que os ideais retributivistas têm um endereço completamente diverso dos ideais pragmáticos, econômicos, na esfera penal?

¹⁶⁸ RIOS. Indagações..., p.191

¹⁶⁹ OLIVEIRA, F. L. Op. Cit. p.392

Em termos econométricos – e o discurso econômico é cada vez mais influente nas decisões político-criminais – seria muito mais sensato que alguns dos mais “visíveis” crimes comuns contra o patrimônio individual fossem solucionados de modo a não utilizar – *prima facie* – o sistema jurídico criminal, já que os custos financeiros (para não falar dos custos sociais) da criminalidade empresarial é incomparavelmente maior que o dos nossos ladrões de automóveis e arrombadores de residência de veraneio.¹⁷⁰

Segundo o professor Luiz Alberto Machado, a discussão em torno da censurabilidade das ações criminosas destinadas a fraudar o fisco se constitui em “inoportuna e inadequada quando a lei, superando-a, desde logo considera a ação delituosa, cominando-lhe uma sanção penal”¹⁷¹. Por isso, não se discute a importância de ser traçada pelo legislador a diferença entre a conduta tida como mera contravenção tributária e aquelas passíveis de criminalização quando expressam a realidade contida no Código Penal, banindo a idéia de que a fraude cometida contra o fisco não se constitui em ilícito penal, ou que pelo menos, não seja merecedor de igual tratamento, passível da mesma sistemática, em prol do alcance do melhor meio de repressão a esta forma de criminalidade. Dessa forma, em relação aos crimes tributários, deve-se destacar que

A conduta é delituosa não somente em razão da falta de pagamento (embora tal omissão seja, por si só, *especialmente danosa* a toda uma coletividade, beneficiária dos bens e serviços de interesse público que o recolhimento do tributo lhe proporcionará), mas sobretudo porque tal omissão é, em regra, materializada mediante fraudes, simulações, engodos, falsificações. Da mesma forma, o crime de estelionato tutela não apenas o patrimônio privado, lesado ou ameaçado, mas também a malícia, o ardil, a indução em erro, a fraude, empregados para a obtenção da vantagem ilícita, que quebram uma relação de confiança entre particulares, os crimes contra a ordem tributária tutelam não apenas o patrimônio público, monetariamente auferido, lesado ou ameaçado pelo não pagamento do tributo devido, mas igualmente a malícia, o ardil, a fraude, que do mesmo modo (e com mais graves conseqüências) *quebram a relação de confiança* entre o poder público e o sujeito passivo da obrigação tributária.¹⁷²

Assim, não há justificativa para que se adote um regime especial de prevenção e repressão para os crimes tributários, como ocorre atualmente. A diferenciação que recebe toda legitimidade corresponde a tomada de meio mais eficiente ao combate aos Crimes Contra a Ordem Tributária. Não há mais espaço para a formulação de leis, como é o caso da Lei 8.137/90, que se dispõe a punir mais severamente o sonegador

¹⁷⁰ SILVA. Op. Cit. p.413

¹⁷¹ MACHADO p.259

¹⁷² SILVA. Op. Cit. p.426

que executa a ação criminosa contra o fisco através de conduta fraudulenta, dando a aparência de um avanço quanto a política criminal nessa matéria, quando na verdade, acessórias a lei repressiva, existem inúmeras “complexidades” incorporadas tendenciosamente pelo próprio legislador e por alguns profissionais do direito, talvez sob influência dos agentes do delito que contam com o poderio econômico para efetivá-lo junto aos congressistas. Disso resulta a exteriorização de uma tipificação penal pouco evidente e da proteção de um bem jurídico complexo, resultando na impunidade dos crimes próprios da alta classe social. Dessa forma, não se duvida que o estudo das normas de repressão aos crimes tributários acaba por revelar o valor político nelas intrínseco, pois “toda norma jurídica traduz uma decisão política”¹⁷³, mas não significa que a norma jurídica deva sempre ser operada com base na decisão política que a ensejou.

Enfim, deixar de recolher aos cofres públicos tributos e contribuições devidas, “constitui conduta de grave desvalor social, reveladora de índole criminosa”¹⁷⁴, ainda mais se praticado através do falso documental que, quando detectado, não deixa dúvidas da intenção insidiosa do agente em obter vantagem em detrimento do Estado e do bem estar da sociedade, que, de forma geral, acaba sendo financiado pelos tributos recolhidos pelo Estado.

¹⁷³ ZAFFARONI. Op. Cit. p.129

¹⁷⁴ SILVEIRA, Eustáquio Nunes. Sonegação Fiscal. In: *Revista da Procuradoria Geral do INSS*. n.2. Brasília: MPAS/INSS, 1996. v.3. p.9

CONCLUSÃO

Sob a perspectiva de uma aplicação mais pura do Direito Penal com vistas a busca do meio mais eficiente para o combate aos Crimes Contra a Ordem Tributária tipificados na Lei 8.137/90, através da descrição de condutas análogas às dos crimes de falsidade documental previstas no Código Penal, é que foi desenvolvido este trabalho. Também analisamos a sistemática legislativa do combate ao crime fiscal, fazendo menção a extinção da punibilidade, e outros fatores que importam na criminalização dos crimes fiscais, como forma de tornar evidente a política criminal adotada pelo Estado em relação a matéria, relacionando-a às críticas doutrinárias mais freqüentes e que acusam sua ineficácia diante do cenário da prevenção e repressão dessa espécie de criminalidade.

Diante dessas bases é que concluímos que:

1.A história legislativa evidencia que o crime de falsidade documental sempre foi tido como o crime meio por excelência para a prática da redução ou supressão de tributos. Assim, antes mesmo de vigor lei especial destinado ao combate ao crime fiscal já se aplicava as condutas relacionadas ao *falsum* descritas no Código Penal. Tal prática finda-se quando os tribunais passam a entender por atípica a conduta do falsificador falsário.

2.Editam-se leis especiais no sentido de reprimir as práticas dos crimes tributários, mantendo as condutas análogas ao do *crimen falsi* do Código Penal. A Lei 4.729/65 definiu o “crime de sonegação de tributos”, estabelecendo um tratamento mais benéfico aos incursos em seus tipos do que o direcionado aos incursos das condutas análogas descritas no Código Penal, o que motivou a crítica da doutrina e dos operadores do direito, resultando na edição da Lei 8.137/90.

3.A Lei 8.137/90 estabeleceu tipos penais de natureza material (ligados ao resultado da efetiva redução ou supressão de tributos) revogando por completo a lei de 1965 por aplicação do art.2º, §1º da LICC. A nova lei revelou a opção do legislador por um desvalor de resultado, menos eficiente, em termos político-criminais, do que o que era consagrado pela Lei 4.729/65 que se adequava perfeitamente ao crime de falso (crime de natureza formal).

4. Após a entrada em vigor da Lei 8.137/90, surgiram outras leis reguladoras da matéria e que confirmavam a validade da Lei 4.729/65, o que causa grande confusão e insegurança na aplicação da lei ao caso concreto pelo profissional do direito, sendo este, reconhecido pela doutrina como outro fator de ineficácia da política criminal adotada para a matéria.

5. A falsidade documental como crime meio para a consecução dos crimes tributários poderia gerar certa complexidade quanto a questões de concursos de normas, o que é facilmente solucionado pela doutrina através da aplicação do princípio da consunção.

6. A natureza material dos crimes definidos na Lei 8.137/90 que revela o desvalor do resultado da conduta, acaba por resultar na proteção de bem jurídico de titularidade da Fazenda Pública. Assim, a lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária protege a “arrecadação de tributos”, o que vai de encontro a proteção da “fé pública” como bem jurídico tutelado no *falsum*, isto é, vai de encontro ao bem jurídico tutelado pelo seu crime meio.

7. A adoção de um bem jurídico de titularidade do Estado acaba por tender a descriminalização dos crimes fiscais, pois refletiria na consciência geral da sociedade um entrave ao desenvolvimento das atividades empresariais, o que gera uma espécie de cultura geral sobre a licitude dos atos fraudulentos contra o Estado.

8. O Sujeito passivo dos crimes fiscais é o Estado. Já os sujeitos ativos são representados por aqueles que possuem o poder de decisão sobre o pagamento dos tributos devidos. Para as pessoas jurídicas não há razão de criminalização, vigendo o princípio do *societas delinquere non potest*.

9. Os tipos objetivos determinados na Lei 8.137/90 são passíveis das mesmas críticas aos tipos análogos, determinantes do crime de falsidade documental descritos no Código Penal. Assim, também ocorre com o tipo subjetivo, caracterizado, substancialmente pelo dolo de falsificar ou alterar documento tributário, acrescido do elemento anímico especial de reduzir ou suprimir tributos.

10. A consumação dos crimes fiscais se dá no momento do lançamento tributário. Também importa à Consumação as questões referentes a idoneidade da

falsidade para atingir o resultado naturalístico dos Crimes Contra a Ordem Tributária, considerando-se inócuas em relação a possibilidade de consecução do resultado, tanto do *crimen falsi* quanto da sonegação de tributos, a falsidade que não corresponde aos elementos que correspondem a sua eficácia.

11.A tentativa nos crimes tributários é possível, porquanto o que importa para existência dessa característica é o fato de a conduta ser uni ou plurissubsistente.

12.A adoção da benesse legal da extinção da punibilidade através do pagamento do *quantum* sonegado antes do oferecimento da denúncia torna nítida a falha nas medidas legais de repressão a essa forma de criminalidade, isto é, a falha na política criminal que o Estado aplica à matéria.

13.Como se observa, as condutas relativas aos crimes fiscais são tão reprováveis quanto àquelas determinantes da falsidade documental. No entanto, devido a influência do *status* de que goza o sonegador aliada ao poderio econômico de que dispõe, sendo os derradeiros ocupantes dos cargos dos órgãos legislativos, administrativos e de julgamento, ocorre que tais condutas são tendenciosamente e maliciosamente descriminalizadas no sentido de perpetuar o estado de poder que vigora em favor das classes sociais dominantes. Características estas que remontam as disposições de índole liberal das leis penais do séc. XIX. Isso descumpre com a premissa constitucional da igualdade, na sua feição “igualdade perante a lei”, sendo passíveis de críticas pelos operadores do direito, no sentido de se exigir a justa isonomia de tratamento legal entre os crimes próprios das altas classes sociais e aqueles comuns a “clientela majoritária” do Direito Penal.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Sylvio do. *Falsidade Documental*. 4.ed. Campinas: Millennium, 2000

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

BORGES, José Cassiano. REIS, Maria Lúcia Américo dos. *Crimes Contra a Ordem Tributária: Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1998

BRASIL. Decreto Lei n.º 5844 de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 1 de out. 1943. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/_quadro.htm>, Acesso em: 2 de ago. de 2006

BRASIL. Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 17 de jul. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1960-80.htm>. Acesso em: 7 de jun. de 2006

BRASIL. Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 19 de jul. 1965. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1960-1980.htm>. Acesso em: 7 de jun. de 2006

BRASIL. Decreto Lei n.º 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 13 de fev. 1967. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/_quadro.htm>. Acesso em: 22 de ago. de 2006

BRASIL. Decreto Lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 14 de mar. 1967. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/_quadro.htm> . Acesso em: 7 de ago. de 2006

BRASIL. Decreto Lei n.º 326, de 8 de abril de 1967. Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 8 de abril de 1967. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/_quadro.htm>. Acesso em: 7 de ago. de 2006

BRASIL. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 28 de dez. 1990. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1990.htm>. Acesso em: 7 de jun. de 2006

BRASIL. Lei n.º 8383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 31 de dez. de 1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1991.htm>. Acesso em: 17 de julho de 2006

BRASIL. Lei Complementar n.º 77, de 13 de julho de 1993. Institui o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 14 de jul. de 1993. <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Quadro_Lcp.htm>. Acesso em: 20 de julho de 2006

BRASIL. Lei n.º 9.964 de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 11 de abril de 2000. <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/2000.htm>. Acesso em: 11 de abril de 2000

BRASIL. Lei n.º 10.684 de 30 de março de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 30 de março de 2003. <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/_Quadro-2003.htm>. Acesso em: 9 de junho de 2003

BRASIL. Lei n.º 9249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 27 de dez. de 1995. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1995.htm>. Acesso em: 20 de julho de 2006

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito Penal Tributário: Observações de aspectos da teoria geral do direito penal. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. v.11.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infrações Tributárias e Suas Sanções*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982

CORRÊA FILHO, Hélio Telho. Efeitos Penais do Parcelamento do Débito Tributário. In: *Revista da Procuradoria Geral do INSS*. n.2. Brasília: MPAS/INSS, 1996. v.3.

COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996

DOTTI, René Ariel. Incapacidade criminal da pessoa jurídica: Uma perspectiva do direito brasileiro. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. v.11.

FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária: Comentários aos arts. 1º a 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei 8.137 de 27.12.1990, e 34 da Lei 9.249, de 26.12.1995*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal: Parte geral*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983

_____. *Lições de direito penal: Parte Especial*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984

_____. O novo direito tributário e econômico. In: *Revista brasileira de Criminologia e Direito Penal*. n.12. Rio de Janeiro: Universidade do Estado da Guanabara – Instituto de criminologia, 1966

FRANCO, Silva Alberto. Globalização e Criminalidade dos Poderosos. In: Roberto Podval (Org.). *Temas de Direito Penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000

GOMES, Luiz Flávio. *Norma e bem jurídico no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

_____. Sobre a impunidade da macro-delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995 v.11.

MACHADO, Luiz Alberto. Dos crimes contra a ordem tributária. In: *Revista de Direito Tributário*. n.34. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985

MONIZ, Helena Isabel Gonçalves. *O Crime de Falsificação de Documentos: Da Falsificação Intelectual e da Falsificação em Documento*. Coimbra: Coimbra editora, 1999

MONTEIRO, Samuel. *Dos crimes fazendários: compêndio teórico e prático*. 2.ed. São Paulo: Iglu, 2000. v.1.

NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. n.17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997

OLIVEIRA, Antônio Mariz de. Reflexões sobre os crimes econômicos. In: *Revista brasileira de ciências criminais*. n.11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995

OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral – arts. 1º. A 120*. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. v.1.

RIOS, Rodrigo Sánches. Indagações sobre a possibilidade da imputação penal à pessoa jurídica no âmbito dos delitos econômicos. In: Regis Prado (Coord.). *Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

_____. *O Crime Fiscal: Reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998

SANTOS, Juarez Cirino dos. *A moderna teoria do fato punível*. Curitiba: Fórum, 2004

_____. *Teoria da Pena: Fundamentos Políticos e aplicação Jurisprudencial*. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2005

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária: Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais*. Curitiba: Juruá, 2004

SILVA, Cristina Maria Suter Correia da, SILVA, Eliezer Gomes da, SOUZA, Marcelo Alves de. Art.83 da Lei 9.830/96 e art.34 da Lei 9.249/95: Elementos para uma crítica ao Direito Penal Tributário vigente. In: *Araucária: Revista jurídica do Ministério Público do Estado do Paraná*. n.1. Curitiba: Imprensa Oficial do Estado do Paraná, 1998

SILVEIRA, Eustáquio Nunes. Sonegação Fiscal. In: *Revista da Procuradoria Geral do INSS*. n.2. Brasília: MPAS/INSS, 1996. v.3.

STOCO, Rui. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: Alberto Silva Franco, Rui Stoco (Coord.). *Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Sonegação fiscal. O Tributo devido como elemento do tipo: Especialização da Jurisdição Penal e as Questões Cíveis. In: Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, Djalma de Campos (Coord.). *Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas*. São Paulo: Atlas, 1995

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002